

Die gruppenspezifische Be- und Entlastung
von Klein-, Mittel- und Großunternehmen
durch staatliche Abgaben und Transferzahlungen

Dissertation
zur Erlangung des Grades
eines Doktors der
wirtschaftlichen Staatswissenschaften
(Dr. rer. pol.)
des Fachbereichs Rechts- und
Wirtschaftswissenschaften
der
Johannes Gutenberg-Universität Mainz
vorgelegt von
Diplom-Volkswirt Gerhard Kern

in Mainz

1984



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Die gruppenspezifische Be- und Entlastung
von Klein-, Mittel- und Großunternehmen
durch staatliche Abgaben und Transferzahlungen

Dissertation
zur Erlangung des Grades
eines Doktors der
wirtschaftlichen Staatswissenschaften
(Dr. rer. pol.)
des Fachbereichs Rechts- und
Wirtschaftswissenschaften
der
Johannes Gutenberg-Universität Mainz
vorgelegt von
Diplom-Volkswirt Gerhard Kern

in Mainz

1984

Erstberichterstatter:

Prof. Dr. W. Zohlhöfer

Datum der Berichterstattung:

15.6.1984

Zweitberichterstatter:

Prof. Dr. H. Bartling

Datum der Berichterstattung:

20.6.1984

Tag der mündlichen Prüfung:

16.7.1984

INHALTSVERZEICHNIS

Seite

ERSTES KAPITEL

<u>Problemstellung, Untersuchungskonzept und Definitionen</u>	1
A. Problemstellung	1
B. Das Untersuchungskonzept	7
I. Allgemeine Vorgehensweise	7
II. Zur Abgrenzung der zu behandelnden Wirtschaftsbereiche und Fragen	11
C. Zum Begriff kleine und mittlere Unternehmen	15

ZWEITES KAPITEL

<u>Finanzwissenschaftliche Grundsatzüberlegungen und Datenlage</u>	23
A. Finanzwissenschaftliche Grundsatzüberlegungen	23
I. Zur Unternehmensbesteuerung	23
II. Zur Steuerzahl- und Steuertraglast der Unternehmen	25
B. Bemerkungen zur Datenlage	40

DRITTES KAPITEL

Die Belastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern"	48
A. Zur Erfassung der Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" in den einzelnen Untersuchungsjahren	48

	<u>Seite</u>
B. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Gewerbesteuer, die Grundsteuer und die Grunderwerbsteuer im Jahre 1970	50
I. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Gewerbesteuer im Jahre 1970	50
1. Wesen und Aufbau der Gewerbesteuer	50
2. Die Belastung durch die Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer 1970	56
3. Die Belastung durch die Lohnsummensteuer 1970	65
II. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Grundsteuer im Jahre 1970	68
1. Allgemeine Kennzeichnung der Grundsteuer	68
2. Die Aufteilung der Grundsteuer B auf Unternehmen und private Haushalte	70
3. Die Verteilung des die Unternehmen belastenden Teils der Grundsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien	74
III. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Grunderwerbsteuer 1970	75
1. Allgemeine Kennzeichnung der Grunderwerbsteuer	75
2. Die Ermittlung der die Unternehmensgrößenkategorien treffenden Grunderwerbsteuer	76
C. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Gewerbesteuer, die Grundsteuer und andere Steuern, "die als Kosten anzusehen sind", in den Jahren 1975 und 1980	78
I. Allgemeine Bemerkungen zu den Datenquellen	78
II. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten durch die Gewerbesteuer, die Grundsteuer und andere Steuern, "die als Kosten anzusehen sind", in den Jahren 1975 und 1980	81
1. Zur Datenquelle - die Kostenstrukturstatistik im Produzierenden Gewerbe	81

2. Die explizit erfaßten Zweige des Produzierenden Gewerbes und Hinweise zur Interpretation der Ergebnisse	84
3. Ergebnisse der Belastungsanalyse	89
4. Einfluß alternativer Bezugsgrößen zur Bildung des Verteilungsquotienten auf den Wert des Verteilungsquotienten unter Berücksichtigung spezieller Aspekte	99
III. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien außerhalb des Produzierenden Gewerbes und der Kleinunternehmen des Produzierenden Gewerbes durch die Gewerbesteuer	101
1. Allgemeine Bemerkungen zu den verwendeten Kostenstrukturstatistiken	101
2. Die Gewerbesteuerbelastung der im Produzierenden Gewerbe tätigen Unternehmen bis zu 19 Beschäftigten in den Jahren 1975 und 1980 sowie der im Produzierenden Handwerk tätigen Unternehmen mit 20 und mehr Beschäftigten im Jahre 1975	104
3. Die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenkategorien des Einzelhandels 1975 und 1980	113
4. Die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenkategorien des Großhandels 1975 und 1980	118
5. Die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenkategorien des Verkehrsgewerbes 1975 und 1980	123
6. Die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenkategorien des Gastgewerbes 1975 und 1980	130
D. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" - Zusammenfassung und Interpretation	136

VIERTES KAPITEL

<u>Die Belastung der Unternehmensgrößenklassen und -kategorien durch gesetzliche Sozialabgaben</u>	141
--	-----

A. Einleitende Bemerkungen	141
B. Zur Datenbasis	144
C. Die Erfassung der Belastung der Unternehmens- größenkategorien durch gesetzliche Sozialab- gaben und Ergebnisse der Analyse	147

FÜNFTES KAPITEL

<u>Die Belastung von Klein-, Mittel- und Großunter- nehmen durch die Vermögensteuer</u>	167
A. Allgemeine Kennzeichnung der Vermögensteuer	167
B. Die für die Analyse der Belastung der Unter- nehmen relevanten Teile der Vermögensteuer	171
C. Besonderheiten und Probleme der Ermittlung der Belastung unter Berücksichtigung der Datenlage	176
D. Die Erfassung der Belastung der Unternehmens- größenkategorien durch die Vermögensteuer	181
I. Die Ermittlung der Belastung des Unter- nehmenssektors durch die Vermögensteuer	181
1. Die Ermittlung der Belastung des Unter- nehmenssektors im einzelnen am Beispiel des Jahres 1977	181
a) Die Vermögensteuer auf das Betriebs- vermögen natürlicher Personen	181
b) Die Vermögensteuer auf das Betriebs- vermögen nichtnatürlicher Personen	183
c) Die Vermögensteuer auf die Anteile der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen an Kapitalge- sellschaften und Genossenschaften	184
d) Die Belastung der Unternehmen durch die Vermögensteuer im Jahre 1977	188
2. Vermögensteuerbelastung der Unternehmen in den Jahren der Hauptveranlagung und Ableitung der Belastung in den Unter- suchungsjahren	139

II. Die Verteilung der den Unternehmenssektor belastenden Vermögensteuer auf Unternehmensgrößenkategorien	193
E. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Vermögensteuer - zusammenfassende Interpretation der Ergebnisse	212

SECHSTES KAPITEL

Die Belastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen durch die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer	215
A. Grundsätzliche Bemerkungen und Erläuterungen zur Datenlage	215
B. Die Belastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von natürlichen Personen durch die Einkommensteuer	216
I. Allgemeine Kennzeichnung der Einkommensteuer	216
II. Die für die Untersuchung relevanten Teile der Einkommensteuer	220
III. Ermittlung der Belastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von natürlichen Personen durch die Einkommensteuer	223
C. Die Belastung juristischer Personen durch die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer	227
I. Allgemeine Kennzeichnung der Körperschaftsteuer	227
II. Die für die Analyse der Belastung juristischer Personen relevanten Teile der Körperschaft- und Einkommensteuer	234
III. Die Belastung der Gewinne juristischer Personen durch die Körperschaft- und Einkommensteuer	239
D. Die Verteilung der unternehmensbezogenen Teile der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien und Interpretation der Ergebnisse	243

SIEBTES KAPITEL

	<u>Seite</u>
<u>Die Entlastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen durch staatliche Transferzahlungen</u>	256
A. Einleitende Bemerkungen zur Entlastung der Unternehmen durch staatliche Transferzahlungen	256
B. Zur Abgrenzung des Begriffs Subventionen	258
C. Datenbasis und Ergebnisse partieller Untersuchungen	268
D. Die Erfassung von Subventionen aus Haushaltsplänen und -rechnungen und deren Verteilung auf Unternehmensgrößenkategorien	279
I. Zur Problematik einer Erfassung der Subventionen aus Haushaltsplänen und -rechnungen	279
II. Die Verteilung der Subventionen auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen und Interpretation der Ergebnisse	288

ACHTES KAPITEL

<u>Die Ergebnisse der Untersuchung - Zusammenfassung, Interpretation und Bemerkungen zur Aussagefähigkeit</u>	300
A. Zusammenfassung und Interpretation der Ergebnisse	300
B. Der Einfluß alternativer Annahmen zur Steuerüberwälzung, zur Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuer und zur Subventionsverteilung auf das Gesamtergebnis	317
C. Zur Aussagefähigkeit des Verteilungsquotienten als wirtschaftspolitische Entscheidungshilfe	323
D. Forderungen an eine Verbesserung der statistischen Grundlagen	328
Anhang	329
Literaturverzeichnis	339

Verzeichnis der Tabellen

	<u>Seite</u>
Tabelle 1: Häufigkeit, der von den befragten mittelständischen Unternehmen verschiedener Wirtschaftsbereiche beklagten Diskriminierung gegenüber Großunternehmen durch den Gesetzgeber und die öffentliche Verwaltung bei ausgewählten Kategorien der Staatstätigkeit in Prozent	2
Tabelle 2: Absoluter und relativer Nettobeitrag von Unternehmen unterschiedlicher Größe zur Staatsfinanzierung und Belastungsrelationen 1974	4
Tabelle 3: Freibeträge und Steuermeßzahlen der Gewerbesteuer für Einzelunternehmer und Mitunternehmergemeinschaften 1970 und 1975	54
Tabelle 4: Gewerbeertragsteuer der Unternehmensgrößenkategorien 1970	59
Tabelle 5: Gewerbekapitalsteuer der Unternehmensgrößenkategorien 1970	60
Tabelle 6: Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer der Unternehmensgrößenkategorien 1970	61
Tabelle 7: Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital 1970 auf der Grundlage von Beschäftigtenzahlen nach Unternehmensgrößenkategorien	62
Tabelle 8: Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital 1970 auf der Grundlage des Gewerbekapitals nach Unternehmensgrößenkategorien	63
Tabelle 9: Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital 1970 auf der Grundlage von Umsätzen nach Unternehmensgrößenkategorien	64
Tabelle 10: Verteilung der Lohnsummensteuer auf Unternehmensgrößenkategorien im Jahre 1970	67
Tabelle 11: Verteilungsquotienten der Lohnsummensteuer 1970 auf der Grundlage von Umsätzen nach Unternehmensgrößenkategorien	68

Tabelle 12:	Verteilung der Einheitswerte der Betriebsgrundstücke und der Grundsteuer B auf Unternehmensgrößenkategorien 1970	74
Tabelle 13	Verteilungsquotienten der Grundsteuer B 1970 auf der Grundlage der Umsätze	75
Tabelle 14:	Verteilung der Grunderwerbsteuer der Unternehmen auf Unternehmensgrößenkategorien	78
Tabelle 15:	Ermittlung der Verteilungsquotienten am Beispiel des Textilgewerbes im Jahre 1980	86
Tabelle 16:	Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenkategorien des Textilgewerbes auf der Basis des Umsatzes im Jahre 1980	87
Tabelle 17:	Anzahl der Verteilungsquotienten in einzelnen Wertintervallen von Verteilungsquotienten nach Unternehmensgrößenklassen 1980 im Produzierenden Gewerbe ab 20 Beschäftigten	91
Tabelle 18:	Anzahl der Verteilungsquotienten in einzelnen Wertintervallen von Verteilungsquotienten nach Unternehmensgrößenklassen 1975 im Produzierenden Gewerbe ab 20 Beschäftigten (ohne das Produzierende Handwerk)	91
Tabelle 19:	Anzahl der Wirtschaftsgruppen des Produzierenden Gewerbes mit Über- und unterdurchschnittlicher sowie durchschnittlicher Belastung durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" 1975 und 1980 nach Unternehmensgrößenklassen ab 20 Beschäftigten	93
Tabelle 20:	Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer und anderer "Kostensteuern" auf der Basis des Umsatzes der Unternehmensgrößenklassen ab 20 Beschäftigten in den vier Bereichen des Verarbeitenden Gewerbes 1975 und 1980	95
Tabelle 21:	Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenklassen des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten auf der Basis des Umsatzes in den Jahren 1975 und 1980	97

Tabelle 22:	Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenkategorien des gesamten Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten auf der Basis des Umsatzes in den Jahren 1975 und 1980	98
Tabelle 23:	Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenklassen des Bergbaus und Verarbeitenden Gewerbes 1980 auf der Basis verschiedener Bezugsgrößen	100
Tabelle 24:	Berichtsjahre der Kostenstrukturstatistik der Bereiche außerhalb des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten seit 1970	103
Tabelle 25:	Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bis zu 19 Beschäftigten in den Jahren 1974 und 1978 sowie des Produzierenden Handwerks ab 20 Beschäftigten im Jahre 1974	109
Tabelle 26:	Gewerbesteuerbelastung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bis zu 19 Beschäftigten in den Jahren 1975 und 1980 sowie des Produzierenden Handwerks ab 20 Beschäftigten 1975 in 1 000 DM	111
Tabelle 27:	Gewerbesteuerlast der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bis zu 19 Beschäftigten und des Produzierenden Handwerks ab 20 Beschäftigten im Jahre 1975	112
Tabelle 28:	Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmen unterschiedlicher Größe des Einzelhandels 1977 und 1981 in %	115
Tabelle 29:	Gewerbesteuerzahllast der Unternehmensgrößenklassen des Einzelhandels in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM	117
Tabelle 30:	Verteilung der Gewerbesteuer des Einzelhandels auf kleine, mittlere und große Unternehmen in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM und %	117
Tabelle 31:	Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen des Großhandels in den Jahren 1976 und 1980 in %	120

Tabelle 32:	Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenklassen des Großhandels in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM	121
Tabelle 33:	Gewerbesteuerbelastung kleiner, mittlerer und großer Unternehmen des Großhandels in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM und %	122
Tabelle 34:	Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer von Klein-, Mittel- und Großunternehmen des Großhandels 1975 und 1980 auf der Grundlage des Umsatzes	122
Tabelle 35:	Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen des Verkehrsgewerbes in den Jahren 1975 und 1979 in %	126
Tabelle 36:	Gewerbesteuerzahllast der Unternehmensgrößenklassen des Verkehrsgewerbes in den Jahren 1975 und 1980 in Mill. DM	128
Tabelle 37:	Absolute und relative Verteilung der Gewerbesteuer des Verkehrsgewerbes auf kleine, mittlere und große Unternehmen 1975 und 1980	128
Tabelle 38:	Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer von Klein-, Mittel- und Großunternehmen des Verkehrsgewerbes 1975 und 1980 auf der Basis des Umsatzes	129
Tabelle 39:	Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen des Gastgewerbes in den Jahren 1977 und 1981 in %	132
Tabelle 40:	Gewerbesteuerzahllast der Unternehmensgrößenklassen des Gastgewerbes in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM	134
Tabelle 41:	Gewerbesteuerbelastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen des Gastgewerbes in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM und %	135
Tabelle 42:	Belastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen der Gesamtwirtschaft durch die Gewerbesteuer, die Grundsteuer und die Grunderwerbsteuer im Jahre 1970 und Verteilungsquotienten	137

Tabelle 43:	Belastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen ausgewählter Wirtschaftszweige durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" im Jahre 1975 in Mill. DM und Verteilungsquotienten	137
Tabelle 44:	Belastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen ausgewählter Wirtschaftszweige durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" im Jahre 1980 in Mill. DM und Verteilungsquotienten	138
Tabelle 45:	Zunahme der Personal- und Personalnebenkosten je Arbeitnehmer in den Jahren 1972 bis 1982 im Produzierenden Gewerbe ab 10 Beschäftigten in %	141
Tabelle 46:	Ermittlung der gesetzlichen Sozialabgaben je Arbeitnehmer des Produzierenden Gewerbes 1970 (ohne Steinkohle- und Eisenerzbergbau) sowie der gesetzlichen Sozialabgaben aller Unternehmen 1970 nach Unternehmensgrößenkategorien	149
Tabelle 47:	Ermittlung der gesetzlichen Sozialabgaben des Produzierenden Gewerbes 1975 (ohne Steinkohlebergbau und Eisenerzbergbau) nach Unternehmensgrößenkategorien	152
Tabelle 48:	Schätzung der gesetzlichen Sozialabgaben des Steinkohlebergbaus 1975	153
Tabelle 49:	Ermittlung der gesetzlichen Sozialabgaben des Groß- und Einzelhandels 1975 nach Unternehmensgrößenklassen und Unternehmensgrößenkategorien	154
Tabelle 50:	Gesetzliche Sozialabgaben und Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenkategorien in den erfaßten Wirtschaftsbereichen 1975	156
Tabelle 51:	Verteilungsquotienten der gesetzlichen Sozialabgaben der erfaßten Wirtschaftsbereiche 1975 auf der Grundlage der Umsätze nach Unternehmensgrößenkategorien	158
Tabelle 52:	Ermittlung der gesetzlichen Sozialabgaben des Produzierenden Gewerbes 1980 nach Unternehmensgrößenkategorien	159
Tabelle 53:	Ermittlung der gesetzlichen Sozialabgaben des Groß- und Einzelhandels 1980 nach Unternehmensgrößenkategorien	161

	<u>Seite</u>
Tabelle 54: Gesetzliche Sozialabgaben und Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenkategorien in den erfaßten Wirtschaftsbereichen 1980	162
Tabelle 55: Verteilungsquotienten der gesetzlichen Sozialabgaben in den erfaßten Wirtschaftsbereichen 1980 auf der Grundlage der Umsätze nach Unternehmensgrößenkategorien	163
Tabelle 56: Vermögensteuer-Freibeträge in den Untersuchungsjahren 1970, 1975 und 1980	169
Tabelle 57: Vermögensteuersätze in den Untersuchungsjahren 1970, 1975 und 1980	170
Tabelle 58: Näherungsweise Ermittlung der Vermögensteuerschuld auf das Betriebsvermögen unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen 1977	182
Tabelle 59: Näherungsweise Ermittlung der Vermögensteuer auf das sonstige Vermögen nach Abzug von Schulden und sonstigen Abzügen	186
Tabelle 60: Vermögensteuerbelastung der Unternehmen in den Jahren 1972, 1974 und 1977 in Mill. DM	189
Tabelle 61: Kassenmäßige Vermögensteuereinnahmen ausgewählter Jahre von 1970 bis 1980 in Mill. DM	190
Tabelle 62: Vermögensteuerbelastung von Unternehmen in den Jahren 1970, 1975 und 1980	190
Tabelle 63: In den Untersuchungsjahren 1970, 1975 und 1980 zu verteilende Vermögensteuer	193
Tabelle 64: Verteilung der Einheitswerte auf Unternehmensgrößenkategorien 1970	196
Tabelle 65: Verteilung der Umsätze auf Unternehmen von natürlichen und juristischen Personen nach Unternehmensgrößenkategorien in % und entsprechende Verteilung der Einheitswerte des Betriebsvermögens in Rechnungseinheiten	199

Tabelle 66:	Anteil der Inhaber und mithelfenden Familienangehörigen einer Unternehmensgrößenkategorie an der Gesamtzahl der Inhaber und mithelfenden Familienangehörigen	204
Tabelle 67:	Verteilung der Freibeträge auf das Betriebsvermögen der natürlichen Personen auf Unternehmensgrößenkategorien in Rechnungseinheiten	204
Tabelle 68:	Verteilung der modifizierten Anteile an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf Unternehmensgrößenkategorien in Rechnungseinheiten	208
Tabelle 69:	Verteilung der Einheitswerte des Betriebsvermögens nach Berücksichtigung der Freibeträge der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und der Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften in Rechnungseinheiten	209
Tabelle 70:	Einheitswertsumme der Unternehmensgrößenkategorien der juristischen Personen bei Berücksichtigung der gegenüber natürlichen Personen höheren Vermögensteuersätze	210
Tabelle 71:	Verteilung der Vermögensteuer auf Unternehmensgrößenkategorien in den Jahren 1970, 1975 und 1980	211
Tabelle 72:	Verteilungsquotienten der Vermögensteuer auf der Basis des Umsatzes	213
Tabelle 73:	Näherungsweise Ermittlung der Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb der unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen im Jahre 1977	224
Tabelle 74:	Näherungsweise Ermittlung der Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkt Einkommensteuerpflichtigen im Jahre 1977	225
Tabelle 75:	Berücksichtigte Belastung der juristischen Personen durch die Körperschaft- und Einkommensteuer in Mill. DM	243
Tabelle 76:	Verteilung des Gewinns aus Gewerbebetrieb und der die Unternehmen belastenden Einkommensteuer/Körperschaftsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien im Jahre 1970	246

Tabelle 77:	Jahresüberschuß vor Steuern nach Rechtsformen und Unternehmensgrößenklassen im Jahre 1977 in Prozent des Umsatzes	250
Tabelle 78:	Ermittlung des Jahresüberschusses vor Steuern und der die Unternehmen belastenden Einkommen- und Körperschaftsteuer nach Unternehmensgrößenkategorien 1975	251
Tabelle 79:	Ermittlung des Jahresüberschusses vor Steuern und der die Unternehmen belastenden Einkommen- und Körperschaftsteuer nach Unternehmensgrößenkategorien 1980	252
Tabelle 80:	Verteilungsquotienten der Subventionen im Bergbau und Verarbeitenden Gewerbe ab 20 Beschäftigten nach Unternehmensgrößenklassen auf der Basis der Umsätze und der Bruttowertschöpfung zu Marktpreisen im Jahre 1980	270
Tabelle 81:	Vom Staat finanzierte FuE-Aufwendungen der Unternehmen 1977, 1979 und 1981 nach Unternehmensgrößenklassen	272
Tabelle 82:	Verteilungsquotienten von Forschungs- und Entwicklungssubventionen nach Unternehmensgrößenklassen auf der Basis von Umsätzen (nach Daten des Stifterverbandes und der AIF)	273
Tabelle 83:	Verteilungsquotienten der Projektförderung des Bundesministeriums für Forschung und Technologie nach Unternehmensgrößenklassen auf der Basis von Umsätzen	274
Tabelle 84:	Subventionen von Bund und Ländern nach Wirtschaftszweigen in 1 000 DM	286
Tabelle 85:	Verteilung der Subventionen von Bund und Ländern auf Unternehmensgrößenkategorien bei Zugrundelegung einer unternehmensgrößenneutralen Subventionsverteilung in einzelnen Wirtschaftszweigen	290
Tabelle 86:	Verteilungsquotienten der Klein-, Mittel- und Großunternehmen bei angenommener unternehmensgrößenneutraler Verteilung der Subventionen innerhalb einzelner Wirtschaftszweige	291

	<u>Seite</u>
Tabelle 87: Unterstellte Verteilung der Subventionen auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen in den Jahren 1970, 1975 und 1980	295
Tabelle 88: Verteilungsquotienten der Subventionen auf der Grundlage von Umsätzen nach Unternehmensgrößenkategorien	295
Tabelle 89: Be- und Entlastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen durch ausgewählte staatliche Abgaben und Transferzahlungen (in Mill. DM) sowie totale Verteilungsquotienten im Jahre 1970	301
Tabelle 90: Be- und Entlastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen durch ausgewählte staatliche Abgaben und Transferzahlungen (in Mill. DM) sowie totale Verteilungsquotienten im Jahre 1975	302
Tabelle 91: Be- und Entlastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen durch ausgewählte staatliche Abgaben und Transferzahlungen (in Mill. DM) sowie totale Verteilungsquotienten im Jahre 1980	303
Tabelle 92: Totale Verteilungsquotienten und Indizes von Klein-, Mittel- und Großunternehmen in den Jahren 1970, 1975 und 1980	305
Tabelle 93: Zusammenfassende Darstellung der ermittelten Verteilungsquotienten von Abgaben, Subventionen und der Nettobelastung der Unternehmensgrößenkategorien in den Jahren 1970, 1975 und 1980	308
Tabelle 94: Verteilungsquotienten der Abgaben und totale Verteilungsquotienten in den Jahren 1975 und 1980	313
Tabelle 95: Der Einfluß unterschiedlicher Annahmen zur Steuerüberwälzung, zur Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuer und zur Subventionsverteilung auf die totalen Verteilungsquotienten von Klein-, Mittel- und Großunternehmen	321

Abkürzungsverzeichnis

AIF	Arbeitsgemeinschaft industrieller Forschungs- vereinigungen
BewG	Bewertungsgesetz
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
EStG	Einkommensteuergesetz
FuE	Forschung und Entwicklung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStDV	Gewerbsteuerdurchführungsverordnung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
IFO	Institut für Wirtschaftsforschung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
VGR	Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung
VStG	Vermögensteuergesetz
WSI	Wirtschaftlich- und sozialwissenschaftliches Institut des Deutschen Gewerkschaftsbundes

Erstes Kapitel

Problemstellung, Untersuchungskonzept und Definitionen

A. Problemstellung

Nach einer Umfrage des Instituts für Mittelstandsforschung in Köln aus dem Jahre 1979¹ sehen sich, je nach Wirtschaftsbe-
reich und Fragestellung, bis zu drei Viertel der angesproche-
nen mittelständischen Unternehmen gegenüber Großunternehmen
vom Gesetzgeber oder der öffentlichen Verwaltung zum Teil er-
heblich benachteiligt. Die Betroffenen begründen diese von
ihnen empfundene Diskriminierung mit der Belastung durch unent-
geltliche Verwaltungstätigkeit für den Staat und besonders auch
mit der Benachteiligung durch steuer- und sozialpolitische Vor-
schriften (vgl. Tabelle 1). Die kleinen und mittleren Unterneh-
men beklagen sich aber nicht nur über die als ungerecht ange-
sehene Behandlung im Rahmen der staatlichen Einnahmenpolitik,
sondern sie sehen auch ihre Beteiligung an den Finanzhilfen,
die der gewerblichen Wirtschaft gewährt werden, als völlig un-
zureichend an.

Die subjektive Einschätzung der eigenen Lage der mittelständis-
chen Unternehmen muß jedoch mit Vorsicht bewertet werden.
Aufschluß über die Situation der kleinen und mittleren Unter-
nehmen kann letztlich nur die Ermittlung ihrer tatsächlichen
Nettobelastung (= Belastung durch Abgaben ./.. Entlastung durch
Subventionen) geben.

Einen ersten Versuch, die Bedeutung der kleinen und mittleren
Unternehmen für die Staatsfinanzierung und ihre Benachteilig-
ung gegenüber Großunternehmen umfassend mit Zahlen zu belegen,

¹ Vgl. Mischo, Claudia, Zum Problem der Diskriminierung mittel-
ständischer Betriebe, Beiträge zur Mittelstandsforschung,
Heft 63, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttin-
gen 1980, S. 92 ff.

Tabelle 1: Häufigkeit der von den befragten mittelständischen Unternehmen verschiedener Wirtschaftsbereiche beklagten Diskriminierung gegenüber Großunternehmen durch den Gesetzgeber und die öffentliche Verwaltung bei ausgewählten Kategorien der Staatsstätigkeit in Prozent

Art der Benachteiligung	Wirtschaftsbereiche					Insgesamt
	Industrie	Handwerk	Großhandel	Einzelhandel	Dienstleistungen	
Unentgeltliche Verwaltungstätigkeit für den Staat	76,5	65,0	64,0	52,6	73,5	65,5
Steuerliche Vorschriften	41,2	65,0	62,0	43,9	55,9	52,6
Maßnahmen der öffentlichen Verwaltung	62,7	47,5	44,0	43,9	52,9	50,0
Sozialpolitische Maßnahmen	49,0	57,5	32,0	47,4	35,3	44,0

Quelle: Mischon, Claudia, Zum Problem ..., S. 93.

stellt eine Studie von Hamer dar². Diese Untersuchung gelangt für das Jahr 1974 unter anderem zu folgenden Ergebnissen³:

1. Die kleinen und mittleren Unternehmen (Unternehmen bis zu 500 Beschäftigten) tragen rund 66 % aller Unternehmensabgaben (Steuern und gesetzliche Sozialabgaben), die Großunternehmen hingegen nur etwa ein Drittel.
2. Von den in der Untersuchung erfaßten Subventionen gehen mehr als 95 % an Großunternehmen.
3. Der Nettobeitrag der gewerblichen Wirtschaft zur Staatsfinanzierung (die Unternehmen belastende Steuern und gesetzliche Sozialabgaben ./.. Subventionen) wird zu rund 75 % von mittelständischen Unternehmen aufgebracht.
4. Setzt man den Anteil des Nettobeitrags der mittelständischen Unternehmen am gesamten Nettobeitrag der Unternehmen zur Staatsfinanzierung in Beziehung zum Beschäftigtenanteil des gewerblichen Mittelstandes an der Gesamtbeschäftigtenzahl der Unternehmen, so werden die mittelständischen Unternehmen stark überproportional belastet. Das Ergebnis verschiebt sich noch weiter zuungunsten des gewerblichen Mittelstandes, wenn nicht der Beschäftigtenanteil, sondern der Gewerbekapitalanteil herangezogen wird (vgl. Tabelle 2).

Vor dem Hintergrund dieser Ergebnisse stellt sich die Frage, ob die 1970 von der Bundesregierung gesetzten⁴ und 1976 erneut bestätigten⁵ Ziele einer Strukturpolitik für kleine und mittlere Unternehmen verfehlt wurden. Aufbauend auf der allgemein hohen

2 Vgl. Hamer, Eberhard, Wer finanziert den Staat? Die Belastungsverteilung und Umverteilung in der Bundesrepublik Deutschland, 2., verbesserte Auflage, Minden 1982.

3 Vgl. ebenda, S. 124 ff.

4 Vgl. Deutscher Bundestag, Grundsätze einer Strukturpolitik für kleine und mittlere Unternehmen, BT-Drs. VI/1666 vom 29.12.1970.

5 Vgl. Deutscher Bundestag, Bericht der Bundesregierung über die Lage und Entwicklung der kleinen und mittleren Unternehmen (Mittelstandsbericht), BT-Drs. 7/5248 vom 21.05.1976.

Tabelle 2: Absoluter und relativer Nettobeitrag von Unternehmen¹ unterschiedlicher Größe zur Staatsfinanzierung und Belastungsrelationen 1974

	1	2		3	4	5	6
	Steuern + Sozialabgaben ./%. Subventionen Mill. DM	%		Beschäftig- tenanteil %	Gewerbeka- pitalanteil %	Spalte 2 Spalte 3	Spalte 2 Spalte 4
Unternehmen bis 500 Beschäftigte	82 625,3	75,2		62,2	45,9	1,21	1,64
über 500 Beschäftigte	27 194,9	24,8		37,8	54,1	0,66	0,46
Insgesamt	109 820,2	100		100	100	-	-

Quelle: Hamer, E., Wer finanziert ..., S. 126 und 208.

¹ Gewerbebetriebe ohne die Deutsche Bundesbahn und ohne die freien Berufe.

Einschätzung der Bedeutung von kleinen und mittleren Unternehmen⁶ sollten gemäß den 1970 vorgegebenen Zielen etwaige Wettbewerbsnachteile dieser Unternehmen beseitigt und so ihre Leistungsfähigkeit gefördert werden⁷.

Aufgabe der vorliegenden Studie ist es festzustellen, ob - und wenn ja, in welchem Umfang - die von den Beteiligten beklagte höhere Belastung der kleinen und mittleren Unternehmen im Vergleich zu Großunternehmen durch die Gesamtheit der staatlichen Abgaben und Transferzahlungen objektiv durch empirisches Datenmaterial bestätigt werden kann oder ob in der Realität eine gleichmäßige Belastung durch das System staatlicher Einnahmen und Ausgaben vorliegt.

Bisherige Untersuchungen zur unternehmensgrößenspezifischen Be- und Entlastung durch staatliche Abgaben und Subventionen beschränken sich in der Regel auf solche Teilgebiete, für die detailliertes Datenmaterial vorliegt; berücksichtigt werden daher lediglich einzelne Abgaben in ausgewählten Wirtschaftszweigen beziehungsweise einzelne Subventionen. Bei einer darüber hinausgehenden Analyse, wie sie auch in der vorliegenden Arbeit vorgenommen wird, tritt eine Vielzahl von Schwierigkeiten auf, die dazu geführt hat, daß kaum Untersuchungen dieser Art vorliegen.

Im Gegensatz zu den partiellen Ansätzen bezieht Hamer in seiner Studie die Unternehmen der Gesamtwirtschaft, sämtliche größere Abgaben und die Subventionen ein. Bei der Ermittlung und Verteilung der staatlichen Abgaben und der Subventionen auf kleine

6 Vgl. in neuerer Zeit: Deutscher Bundestag (Hrsg.), Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der kleinen und mittleren Unternehmen sowie der freien Berufe und zur Sicherung von Arbeits- und Ausbildungsplätzen in der mittelständischen Wirtschaft (Bundesmittelstandsförderungsgesetz - BMfG), BT-Drs. 8/708 vom 30.06.1977 sowie Der Bundesminister für Wirtschaft, Bericht über die Gewerbeförderungsmaßnahmen des Bundes in den Jahren 1980/1981, BMWi-Dokumentation Nr. 256, S. 3.

7 Vgl. Deutscher Bundestag, Grundsätze einer Strukturpolitik..., S. 2 und 7.

und mittlere Unternehmen einerseits und große Unternehmen andererseits wendet Hamer in der Regel Näherungslösungen und Hilfsschlüssel an, wobei jedoch einige für Teilergebnisse und das Gesamtergebnis relevante Faktoren vernachlässigt werden. Auf die Anwendung von Näherungslösungen und Hilfsschlüsseln kann auch die vorliegende Studie nicht verzichten; dennoch wird versucht, die Ermittlung der unternehmensgrößenspezifischen Nettobelastung auf eine breitere statistische Basis zu stellen und von Hamer vernachlässigte Einflußgrößen zu berücksichtigen. Das Bestreben, die Ergebnisse auf exakteres statistisches Material zu stützen, führt unter anderem zu einer Einschränkung der Wirtschaftsbereiche, die 1975 und 1980 in die Untersuchung einbezogen werden können.

Ein weiteres Anliegen der vorliegenden Untersuchung ist es, die gewählte Vorgehensweise nachvollziehbar zu gestalten und die Probleme einer unternehmensgrößenspezifischen Be- und Entlastungsanalyse darzulegen. Außerdem wird versucht, möglichst aktuelle Ergebnisse zu ermitteln (die Studie von Hamer bezieht sich auf das Jahr 1974) und durch die Einbeziehung mehrerer Vergleichsjahre eventuell auftretende Veränderungstendenzen in der unternehmensgrößenspezifischen Be- und Entlastung aufzuzeigen.

Soweit es die Datenlage zuläßt, wird auf sektorspezifische Aspekte eingegangen und die Frage zu beantworten gesucht, ob Belastungsunterschiede zwischen den Unternehmensgrößenkategorien Klein-, Mittel- und Großunternehmen auf die Häufung bestimmter Rechtsformen in den Unternehmensgrößenkategorien zurückzuführen sind.

B. Das Untersuchungskonzept

I. Allgemeine Vorgehensweise

Zur Beantwortung der Frage, ob kleine und mittlere Unternehmen durch staatliche Abgaben und Transfers gegenüber Großunternehmen benachteiligt werden, müssen in mehreren Untersuchungsabschnitten Teilaspekte behandelt werden, die gegen Ende der Arbeit zusammenzufassen sind.

Zu Beginn der vorliegenden Untersuchung wird ein kurzer Überblick über verschiedene Auffassungen zum Begriff kleine und mittlere Unternehmen gegeben, um anschließend eine Abgrenzung dieses Begriffs für die vorliegende Untersuchung vorzunehmen.

Diesem Abschnitt schließen sich einige grundsätzliche finanzwissenschaftliche Überlegungen und eine übergreifende Darstellung der Datenlage an.

Die finanzwissenschaftlichen Grundsatzüberlegungen beschäftigen sich zum einen kurz mit der Frage der Unternehmensbesteuerung in unserem Steuersystem. Zum anderen wird, nach Feststellung der von den Unternehmen zu zahlenden Abgabenarten, auf die Steuerinzidenzproblematik eingegangen.

Vor der eigentlichen Ermittlung der Be- und Entlastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen wird generell zur bestehenden Datenlage Stellung genommen. Spezielle Datenprobleme werden im Zusammenhang mit einzelnen Abgaben und den Transfers erörtert.

In den sich anschließenden vier Kapiteln wird die Höhe der Belastung der Unternehmen durch einzelne Abgaben beziehungsweise Abgabengruppen ermittelt. Je nach Datenlage erfolgt im gleichen oder in einem getrennten Prozeß eine Verteilung dieser Abgaben auf eine größere Anzahl von Unternehmensgrößenklassen und/oder auf die drei vorher abgegrenzten Unternehmens-

größenkategorien Klein-, Mittel- und Großunternehmen. Soweit es aufgrund des verfügbaren und erarbeiteten statistischen Materials möglich und sinnvoll erscheint, werden bereits bei den einzelnen Abgaben beziehungsweise Abgabengruppen partielle, das heißt sich auf einzelne Abgaben (-gruppen) und Wirtschaftszweige beziehende Verteilungsquotienten von Unternehmensgrößeklassen und der Unternehmensgrößekategorien Klein-, Mittel- und Großunternehmen gebildet.

Die Berechnung eines Verteilungsquotienten soll formal für die Kleinunternehmen am Beispiel der Vermögensteuer und des Umsatzes als Bezugsgröße zur Ermittlung der relativen Belastung verdeutlicht werden. Dabei werden in den ersten zwei Schritten Kennzahlen gebildet, die im dritten Schritt zueinander in Beziehung gesetzt werden:

1. Vermögensteuer der Kleinunternehmen
Umsatz der Kleinunternehmen

Diese Kennzahl gibt über die relative Belastung der bei den kleinen Unternehmen erzielten Umsätze Auskunft.

2. Vermögensteuer aller Unternehmen
Umsatz aller Unternehmen

Dieser Quotient stellt die durchschnittliche relative Belastung der Umsätze aller Unternehmen durch die Vermögensteuer dar.

3. Wird die erste zu der zweiten Kennziffer in Beziehung gesetzt, so entsteht der Verteilungsquotient der Kleinunternehmen, der drei Gruppen von Werten annehmen kann. Liegt die relative Belastung der Umsätze der Kleinunternehmen über der durchschnittlichen relativen Belastung der Umsätze aller Unternehmen, so ergibt sich ein Verteilungsquotient größer eins; die Kleinunternehmen werden überdurchschnittlich belastet. Der Verteilungsquotient zeigt dann an, um wieviel Prozent die relative Belastung der Kleinunternehmen über der durchschnittlichen relativen Belastung aller Unternehmen liegt. Bei einem Verteilungsquotienten von eins erfolgt eine

durchschnittliche und bei einem Verteilungsquotienten kleiner eine unterdurchschnittliche Belastung⁸.

Zur Ermittlung der (unternehmensgrößenspezifischen und durchschnittlichen) relativen Belastung und der darauf aufbauenden Verteilungsquotienten können prinzipiell mehrere Bezugsgrößen herangezogen werden. Es wäre zum Beispiel sinnvoll zu prüfen, wie hoch die relative Belastung je 1 000 DM Wertschöpfung, je Beschäftigten, je 1 000 DM Umsatz, je 1 000 DM Gewerbekapital oder je 1 000 DM Investitionssumme ist und wie hoch die entsprechenden Verteilungsquotienten sind. Praktisch sind diesem Bestreben jedoch enge Grenzen gesetzt, da unternehmensgrößenbezogene Daten zu diesen Bezugsgrößen weitgehend fehlen. Die einzige, für alle Wirtschaftszweige laufend erhobene, das heißt in Zweijahresabständen verfügbare und gleichzeitig nach

8 Der in der vorliegenden Studie verwendete Verteilungsquotient weist keinen Unterschied zu den in den Untersuchungen von Hamer und Mackscheidt u. a. verwendeten Verteilungsquotienten auf. Vgl. Hamer, Eberhard, Wer finanziert..., S. 128 und 207 sowie Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann u. a., Unternehmensgrößenspezifische Distributionswirkungen von Kostensteuern, Beiträge zur Mittelstandsforschung, Heft 54, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1979. Dies kann wie folgt verdeutlicht werden:

Verteilungsquotient bei Hamer und Mackscheidt u. a.:

$$\frac{t}{T} : \frac{u}{U} = \frac{t}{T} \cdot \frac{U}{u}$$

Verteilungsquotient in der vorliegenden Studie:

$$\frac{t}{u} : \frac{T}{U} = \frac{t}{T} \cdot \frac{U}{u}$$

t = Steuerbelastung einer Unternehmensgrößenkategorie
T = Steuerbelastung aller Unternehmen
u = Umsatz einer Unternehmensgrößenkategorie
U = Umsatz aller Unternehmen.

Aus der unterschiedlichen Darstellungsform des Verteilungsquotienten ergeben sich jedoch begriffliche Unterschiede. An die Stelle des Begriffs "proportionale" bzw. "unternehmensgrößenklassenneutrale" Belastung tritt in der vorliegenden Untersuchung der Begriff "durchschnittliche" Belastung. Außerdem ist zu bemerken, daß die hier verwendete Form der Verteilungsquotienten insgesamt mit einem geringerem Rechenaufwand verbunden ist.

der Unternehmensgröße (nach dem Umsatz) aufgespaltene Größe ist der steuerbare Umsatz⁹, der deshalb in der Regel als Bezugsgröße herangezogen wurde¹⁰.

Im Anschluß an den steuerstatistischen Teil erfolgt die Erörterung der unternehmensgrößenspezifischen Transfers. In diesem Kapitel wird zunächst auf den Begriff und die Möglichkeiten zur Erfassung der Subventionen eingegangen, bevor mittels einer Hilfskonstruktion eine Verteilung der Subventionen auf Unternehmensgrößenkategorien vorgenommen wird.

Das darauffolgende achte Kapitel faßt die Ergebnisse des Abgaben- und Subventionsteils dieser Untersuchung zusammen. Die hier zu bildenden totalen Verteilungsquotienten beziehen sich auf die Nettobelastung, das heißt auf die um die Subventionen verminderten Abgaben der Unternehmensgrößenkategorien. Neben der Ermittlung der für das Gesamtergebnis ursächlichen Teilergebnisse wird die Sensibilität des Gesamtergebnisses gegenüber veränderten Annahmen zur Steuerüberwälzung und zur unternehmensgrößenspezifischen Subventions- sowie Einkommen- und Körperschaftssteuerverteilung geprüft.

Um mögliche Veränderungstendenzen der Lage der kleinen und mittleren Unternehmen aufzuzeigen, werden die Jahre 1970, 1975 und 1980 in die Untersuchung einbezogen. Die Vergleichbarkeit der in den betrachteten Jahren gewonnenen Ergebnisse ist jedoch aufgrund der in den einzelnen Untersuchungsjahren verfügbaren Daten und - zum Teil dadurch bedingt - der geänderten Ermittlungsverfahren und erfaßten Bereiche nur begrenzt gegeben. Während sich die Analyse im Jahre 1970 auf die Unternehmen der Gesamtwirtschaft erstreckt¹¹, ohne daß jedoch die Möglichkeit bestünde, auf einzelne Wirtschaftsbereiche oder -zweige einzugehen, werden

9 Steuerbar sind alle in § 1 Abs. 1 UStG genannten Umsätze. Zu den steuerbaren Umsätzen zählen sowohl die steuerpflichtigen als auch die nach § 4 UStG steuerfreien Umsätze.

10 Auf das Problem der Verfügbarkeit von Bezugsgrößen wird noch im Abschnitt zur Datenlage eingegangen.

11 Ohne die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Bundespost.

in den Jahren 1975 und 1980 nicht alle Wirtschaftsbereiche betrachtet. Bei den 1975 und 1980 erfaßten Bereichen können jedoch teilweise sektorspezifische Aspekte untersucht werden. In den Jahren 1975 und 1980 konnten die gewerblichen Unternehmen der Energie- und Wasserversorgung, des Bergbaus, des Verarbeitenden Gewerbes, des Baugewerbes, des Handels¹², des Verkehrssektors (ohne die Deutsche Bundesbahn) und des Gastgewerbes einbezogen werden.

Ein allgemeines Anliegen dieser Untersuchung ist es, die gewählte Vorgehensweise nachvollziehbar darzustellen und die Möglichkeiten und Grenzen einer unternehmensgrößenspezifischen Be- und Entlastungsanalyse aufzuzeigen. Dies ist jedoch nicht ohne gewisse Einschränkungen bei der Flüssigkeit der Darstellung und der Überschaubarkeit möglich.

Abschließend soll zur Tauglichkeit des Verteilungsquotienten als wirtschaftspolitische Entscheidungshilfe Stellung genommen werden.

II. Zur Abgrenzung der zu behandelnden Wirtschaftsbereiche und Fragen

Vor Beginn der Untersuchung muß die Behandlung bestimmter Wirtschaftsbereiche und spezieller Fragen im Gesamtzusammenhang der Untersuchung geklärt werden.

Im Verlauf der Be- und Entlastungsanalyse stellte sich die Frage, wie die Deutsche Bundespost und die Deutsche Bundesbahn in die Untersuchung einbezogen werden sollen. Beiden Institutionen werden im Steuerrecht zahlreiche Befreiungen eingeräumt¹³. Diesen Befreiungen steht bei der Deutschen Bun-

¹² Ohne die Handelsvermittlung.

¹³ So im Rahmen der Vermögensteuer, der Gewerbesteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer. Zur Bedeutung dieser Steuerbefreiungen für die Deutsche Bundespost vgl. Hayden, Gerhard von der, Besteuerung, Abgabepflicht und Befreiungen der Deutschen Bundespost - Rechtliche und wirtschaftliche Bedeutung - in: Archiv für das Post- und Fernmeldewesen, 32. Jg. (1980), Nr. 2, S. 122 ff., S. 128 ff.

despost die Verpflichtung zur Ablieferung eines Teils der Betriebseinnahmen an den Bund gegenüber¹⁴. Eine Einbeziehung von Aufwendungen für gesetzliche Sozialabgaben, wie sie bei anderen Unternehmen erfolgt, ist bei Bundesbahn und Bundespost nur zum Teil möglich, da die üblichen gesetzlichen Sozialabgaben nur für Arbeiter und Angestellte anfallen, nicht jedoch für Beamte, die den größten Teil der Beschäftigten bei Bundesbahn und Bundespost ausmachen¹⁵.

Zu diesen Besonderheiten der Belastungsseite treten auf der Entlastungsseite beträchtliche Zuwendungen an die Deutsche Bundesbahn durch die öffentliche Hand. Die Auffassungen über die Höhe der als "Subventionen" bezeichneten Hilfen sind jedoch höchst kontrovers¹⁶. So betont die eine Seite, daß der Großteil der vom Bund an die Bundesbahn geleisteten Zahlungen nicht als Subventionen bezeichnet werden kann. Die Zahlungen sollen danach vielmehr¹⁷

14 Vgl. Zurhorst, Bernhard, Der Gürtel wird enger, in: Zeitschrift für das Post- und Fernmeldewesen, 3/81, S. 4 f. sowie Hayden, Gerhard von der, Besteuerung..., S. 125 f.

15 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1979 für die Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart und Mainz 1979, S. 270 und 296; Statistische Jahrbücher für die Bundesrepublik Deutschland werden im folgenden zitiert als Statistisches Jahrbuch 19...

16 Vgl. Thiemeyer, Theo, Die Abgeltung gemeinwirtschaftlicher Lasten als Mittel der Finanzierung öffentlicher Unternehmen, in: Finanzierung öffentlicher Unternehmen, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft Band 50, hrsg. von Peter Eichhorn und Theo Thiemeyer, Baden-Baden 1979, S. 127 ff.

17 Vgl. Irsfeld, Kurt, Die Finanz- und Wirtschaftslage der Deutschen Bundesbahn (DB) - ein unkalkulierbares Haushaltsrisiko? in: Zeitschrift für Verkehrswissenschaft, hrsg. von R. Willeke, 53. Jahrgang, 4/82, S. 261; Dernbach, Lothar, Leistungsbild der Deutschen Bundesbahn im Lichte politischer Vorgaben, in: Die Bundesbahn, Zeitschrift für aktuelle Verkehrsfragen, 1/1984, S. 5 ff. Zur Frage der Subventionierung der Deutschen Bundesbahn vgl. auch Höhnen, Wilfried, Das Subventionsvolumen in der Bundesrepublik, in: WSI-Mitteilungen 7/1976, S. 414 ff., S. 416.

- Nachteile ausgleichen, die der Bundesbahn aufgrund ihrer gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen¹⁸ entstehen (Abgeltungstheorem¹⁹),
- Verzerrungen der Wettbewerbsverhältnisse beseitigen und
- Leistungen des Eigentümers Bund darstellen.

Dem wird unter anderem entgegengehalten, daß die vom Bund teilweise gedeckten Defizite wesentlich durch unzureichend kaufmännisch orientierte und wenig elastische Unternehmensführung in Verbindung mit nicht ausgeschöpften Rationalisierungsmöglichkeiten²⁰ verursacht werden und nicht primär durch gemeinwirtschaftliche Lasten²¹. Daneben wird auch die Frage gestellt, ob überhaupt gemeinwirtschaftliche Lasten bestehen²² beziehungsweise inwieweit eine Verkehrsbedienung nach gemeinwirtschaftlichen Grundsätzen erfolgt²³.

Geht man davon aus, daß die Deutsche Bundesbahn bestimmte gemeinwirtschaftliche Aufgaben übernimmt, so verbleibt immer noch das Problem der quantitativ-monetären Bestimmung der Höhe der erforderlichen Abgeltung für die Übernahme dieser Aufgaben. Eine "objektive" Bestimmung der "richtigen" gemeinwirtschaftlichen Last

18 Zum Begriff der gemeinwirtschaftlichen Last vgl. Irsfeld, Kurt, Die Finanz- und Wirtschaftslage..., S. 268 ff. sowie Thiemeyer, Theo, Die Abgeltung..., S. 131 f.

19 Vgl. Thiemeyer, Theo, Die Abgeltung..., S. 129.

20 Vgl. Die Bahn hat weniger eingenommen als geplant, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 113 vom 17.05.1983, S. 14.

21 Vgl. Freimuth, Wolfgang, Die Problematik der gemeinwirtschaftlichen Lasten im Rahmen der Kommerzialisierungsbestrebungen der Deutschen Bundesbahn, in: Zeitschrift für Verkehrswissenschaft, 40. Jg., 2/1969, S. 83 ff., S. 83 f.

22 Binder, Paul, Die gemeinwirtschaftlichen und betriebsfremden Belastungen der Betriebe des öffentlichen Personennahverkehrs, Berlin 1964, S. 35.

23 Vgl. Lenel, Hans Otto, Zur derzeitigen Situation und Politik der Deutschen Bundesbahn, in: ORDO, Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft, Band 33, hrsg. von Hans Otto Lenel, Walter Hamm u. a., Stuttgart und New York 1982, S. 201 ff.

scheitert somit auch an der Unmöglichkeit der Lösung des Problems der Zurechnung von entstandenen Kosten zu bestimmten Leistungen. Damit bleibt die Höhe der Subventionierung der Deutschen Bundesbahn prinzipiell umstritten.

Selbst wenn man einen Teil der Zahlungen der öffentlichen Hand an die Deutsche Bundesbahn nicht zu den Subventionen zählt, so bleibt doch eine Sonderstellung von Bundespost und Bundesbahn hinsichtlich gesetzlicher Abgaben und staatlicher Transfers bestehen. Hinzu kommen außerdem wettbewerbspolitische Schutzmaßnahmen zugunsten von Bundesbahn und Bundespost²⁴.

Die unmittelbare Einbeziehung von Bundesbahn und Bundespost würde die Lage der Großunternehmen günstiger darstellen, als sie tatsächlich ist. Die Einbeziehung hätte zur Folge, daß aufgrund der Steuervergünstigungen der Bundesbahn und der Bundespost der Zuwachs an Abgaben bei Großunternehmen gering wäre, ihnen andererseits jedoch erhebliche Transfers zugeschrieben würden, die nicht den Großunternehmen im allgemeinen, sondern nur der Deutschen Bundesbahn zufließen²⁵.

Die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Bundespost bleiben deshalb im folgenden aus der engeren Betrachtung ausgeschlossen.

Aus unternehmensgrößenspezifischer Sicht wäre die Betrachtung des Sektors Wohnungsvermietung von besonderem Interesse, da in diesem Sektor zum Teil große, steuerlich privilegierte "gemeinnützige" Wohnungsunternehmen mit privaten gewerblichen Vermietern und nichtgewerblichen Kleinstvermietern konkurrieren.

24 Vgl. hierzu zum Beispiel Hamm, Walter, Wende in der Verkehrspolitik, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 08.08.1983, S. 9.

25 Die Erfassung der Wettbewerbsbeziehungen und Diskriminierung im Verhältnis zwischen Bahn beziehungsweise Post und ihren Konkurrenten würde eine isolierte Analyse der betroffenen Teilmärkte erfordern.

Da jedoch kein statistisches Material zur Höhe der effektiven Abgabenbelastung der Wohnungsunternehmen verfügbar ist²⁶, konnte dieser Bereich nicht in die Analyse einbezogen werden²⁷. Im Zusammenhang mit den Subventionen wird jedoch kurz auf die Wohnungswirtschaft eingegangen werden.

Auf die Frage, ob Belastungsunterschiede zwischen Unternehmensgrößenkategorien auf die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Rechtsformen der Unternehmen und die Konzentration dieser Rechtsformen in bestimmten Unternehmensgrößenkategorien zurückzuführen ist, soll immer dann eingegangen werden, wenn Aussagen zu diesem Sachverhalt von der behandelten steuerrechtlichen Problematik bzw. dem vorhandenen statistischen Material her möglich sind. Aufgabe dieser Studie kann es jedoch nicht sein, die vorhandenen Unterschiede in der Besteuerung einzelner Rechtsformen in der ganzen Breite ihrer Erscheinungsformen zu durchleuchten.

C. Zum Begriff kleine und mittlere Unternehmen

Bevor untersucht wird, ob kleine und mittlere Unternehmen durch staatliche Abgaben und Transfers diskriminiert werden, muß zunächst geklärt werden, was überhaupt unter dem Begriff kleine und mittlere Unternehmen verstanden werden soll.

26 In den Subventionsberichten der Bundesregierung werden zwar Schätzungen zur Höhe der durch Steuervergünstigungen zugunsten der Wohnungswirtschaft entstehenden Mindereinnahmen gemacht, doch sind diese Angaben für die vorliegende Untersuchung wenig hilfreich, da nicht die Steuerersparnis, sondern die tatsächliche Abgabenbelastung interessiert.

27 Zum umfangreichen Komplex wohnungswirtschaftlicher Fragen sei lediglich auf einige Literaturquellen hingewiesen. Vgl. z. B. Nowak, Werner, Das "gemeinnützige Unternehmen" als Instrument der Wohnungspolitik, Berlin 1973 sowie Stern, Volker, Zur Neuorientierung der Wohnungsbauförderung, hrsg. vom Karl-Bräuner-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 54, Wiesbaden 1983; Schneider, Oscar, Die soziale Erneuerung der Wohnungspolitik, Berichte und Studien der Hanns-Seidel-Stiftung e. V., Band 34, München 1982.

Unter dem Begriff Unternehmen faßt die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung alle Institutionen zusammen, "... die vorwiegend Güter (Waren und Dienstleistungen) herstellen und auf dem Markt mit Gewinn- oder zumindest Kostendeckungsabsicht verkaufen. Hierzu zählen neben privaten Produktions- und Dienstleistungsbetrieben (einschließlich Landwirtschaft, Handwerk und freie Berufe) die öffentlichen Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform (z. B. Bundesbahn, Bundespost, Bundesbank). Die Vermietung von Wohnungen und deren Nutzung durch Eigentümer wird (auch, der Verfasser) dem Unternehmenssektor zugerechnet"²⁸.

Für den Gegenstand dieser Arbeit soll der Unternehmensbegriff eingeengt werden; er wird mit dem Begriff Gewerbebetrieb im Sinne der Gewerbesteuerdurchführungsordnung²⁹ gleichgesetzt. Dieser umfaßt jede selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Das Streben nach Gewinn braucht nur Nebenzweck zu sein. Ein Gewerbebetrieb liegt dann nicht vor, wenn es sich um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft, eines freien Berufs oder einer selbständigen Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts handelt³⁰. Die Termini Unternehmen und Betrieb werden in dieser Arbeit synonym verwendet.

Der Ausdruck kleine und mittlere Unternehmen fällt öfters im Zusammenhang mit den nicht wertfreien Begriffen "Mittelstand", "mittelständische Unternehmen" oder "gewerblicher Mittelstand". Was jedoch "Mittelstand" überhaupt bedeutet und wie er abgegrenzt werden soll, ist eine umstrittene Frage, auf die viele

28 Woll, Artur, Allgemeine Volkswirtschaftslehre, 7., völlig überarbeitete und ergänzte Auflage, München 1981, S. 323.

29 Vgl. § 1 GewStDV.

30 Vgl. dazu die in § 18 EStG aufgeführten freiberuflichen Tätigkeiten. Zum Begriff der freien Berufe vgl. auch Kayser, Gunter, Die freien Berufe in der Statistik, in: Unternehmensgrößenstatistik 1981/82 - Daten und Fakten -, Studienreihe 34, hrsg. vom Bundesministerium für Wirtschaft, Bonn 1981, S. 199 ff.

Antworten gegeben werden³¹. In dieser Untersuchung interessiert jedoch nicht das ganze Spektrum des Begriffs "Mittelstand", sondern nur der den kleinen und mittleren Unternehmen häufig gleichgesetzte Begriff der "mittelständischen Unternehmen". In der vorliegenden Untersuchung soll dem wertneutralen Begriff kleine und mittlere Unternehmen der Vorzug gegeben werden.

Zur Eingrenzung der Bezeichnung "mittelständische Unternehmen" werden sowohl qualitative als auch quantitative Merkmale herangezogen. Trotz der Vielzahl der vorgeschlagenen qualitativen Kriterien³² sind diese nicht in der Lage, eine eindeutige Abgrenzung der mittelständischen Unternehmen zu gewährleisten.

Da eine Betrachtung der monetären Transaktionen zwischen Staat und Unternehmen, die nach qualitativen Merkmalen in kleine, mittlere und große Unternehmen abgegrenzt werden³³, nicht möglich ist, wird im folgenden zunächst geprüft, welche quantitativen Merkmale zur Bestimmung der Unternehmensgröße herangezogen werden können. Die Zahl der in der Literatur vorgeschlagenen Maßstäbe der Unternehmensgröße ist groß. Häufig genannt werden zum Beispiel³⁴:

31 Vgl. Marwede, Eberhard, Die Abgrenzungsproblematik mittelständischer Unternehmen - Eine Literaturanalyse -, Volkswirtschaftliche Diskussionsreihe, Beitrag Nr. 20, hrsg. vom Institut für Volkswirtschaftslehre der Universität Augsburg, Augsburg 1983, S. 1.

32 Vgl. ebenda, S. 9 ff. und 55 ff. sowie Naujoks, Wilfried, Unternehmensgrößenbezogene Strukturpolitik und gewerblicher Mittelstand, Schriften zur Mittelstandsforschung Nr. 68, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1975, S. 15 ff. Genannt werden z. B. die wirtschaftliche und rechtliche Selbständigkeit, die Rechtsform und die personengeprägte Unternehmensstruktur.

33 Außerdem würde hier das Problem bestehen, die kleinen von den mittleren Unternehmen zu trennen.

34 Vgl. hierzu u. a. Koch, Helmut, Artikel Betriebsgröße, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 2. Band, hrsg. von Erwin von Beckerath u. a., Göttingen 1959, S. 82 ff., S. 83 sowie Kayser, Gunter und Schwarting, Uwe, Definitorische Ansätze zur Klärung des Begriffs "kleine und mittlere Unternehmen", in: Unternehmensgrößenstatistik 1981/82 - Daten und Fakten -, Studien-Reihe 34, hrsg. vom Bundesministerium für Wirtschaft, Bonn 1981, S. 1 ff., S. 3.

1. die Zahl der Beschäftigten,
2. die Lohn- und Gehaltssumme je Zeiteinheit,
3. das Anlagevermögen,
4. die Bilanzsumme,
5. der Umsatz je Zeiteinheit,
6. der Nettoproduktionswert je Zeiteinheit,
7. der Gewinn je Zeiteinheit,
8. der Marktanteil.

Eine Erörterung der Vor- und Nachteile aller möglichen Unternehmensgrößenmaßstäbe soll hier nicht vorgenommen werden, da die tatsächlich in dieser Untersuchung anzuwendenden Maßstäbe vom verfügbaren Datenmaterial abhängen. Dieses Material eröffnet in der Regel keine Wahlmöglichkeiten bezüglich des zu verwendenden Merkmals der Unternehmensgröße.

Die dieser Arbeit zugrunde liegenden Statistiken verwenden die Größenmerkmale

- Gewerbekapital,
- Umsatz oder Gesamtleistung³⁵ je Zeiteinheit und
- Beschäftigtenzahl (oder Arbeitnehmerzahl).

Weder eines dieser Merkmale isoliert noch deren Kombinationen können jedoch ein eindeutiger Maßstab der Unternehmensgröße sein. Werden bei den einzelnen Merkmalen der Unternehmensgröße Grenzwerte für kleine und mittlere Unternehmen gesetzt, so kann das gleiche Unternehmen nach dem einen Merkmal eventuell als "groß" und nach dem anderen als "klein" eingestuft werden. Dies kann unter anderem auf Unterschiede in der Branche, in der Produktionsweise und in der Finanzierung zurückgeführt werden. Bei der Verwendung von mehreren Merkmalen kumulieren sich

³⁵ Die Gesamtleistung wird definiert als Umsatz ohne Umsatzsteuer, korrigiert um Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie den Wert der selbsterstellten Anlagen.

die Schwierigkeiten³⁶. Was die für diese Arbeit relevanten drei Merkmale anbelangt, so ist insbesondere folgendes festzuhalten:

- Das Gewerbekapital³⁷ schwankt stark in Abhängigkeit von der Kapitalintensität in der betrachteten Branche. Unternehmen in personalintensiven Wirtschaftssektoren erscheinen dadurch tendenziell kleiner, als dies bei einer Gruppierung nach der Beschäftigtenzahl der Fall wäre. Dies wäre jedoch weniger schwerwiegend, wenn die Möglichkeit bestünde, Unternehmensgrößenklassen getrennt nach Branchen zu bilden und diesen Klassen die zu erfassenden Abgaben (oder andere hilfsweise herangezogene Größen) zuzuordnen. Vor allem das zweite ist jedoch nicht möglich.
- Ähnliche Einwendungen können auch beim Umsatz vorgebracht werden. Je nach Vorleistungskoeffizient, definiert als wertmäßiger Anteil der Vorleistungen am wertmäßigen Output eines Unternehmens, bei gegebener Wertschöpfung eines Unternehmens, und je nach Branche liegen unterschiedliche Umsatzniveaus vor. Hinzu kommt, daß allein aufgrund inflationärer Entwicklungen im Zeitablauf Unternehmen in höhere Unternehmensgrößenkategorien hineinwachsen können³⁸. Eine Anpassung der Umsatzgrenzen im Zeitablauf ist deshalb erforderlich³⁹ und wird in der vorliegenden Untersuchung auch vorgenommen. Die Bildung branchenspezifischer Unternehmensgrößenklassen ist zwar möglich, diese wären jedoch nur für einzelne Abgaben anwendbar.

36 Vgl. Weiler, Heinrich, Gewinnsteuerreform und gewerblicher Mittelstand, Schriften zur Mittelstandsforschung Nr. 71, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1976, S. 20.

37 Gemeint ist das Gewerbekapital im Sinne des Gewerbesteuer-gesetzes. Vgl. hierzu die Ausführungen zur Gewerbesteuerbe-lastung der Unternehmen.

38 Vgl. Günzele, Dieter, Das betriebswirtschaftliche Größen-problem kleiner und mittlerer industrieller Unternehmen, Göttingen 1975, S. 11.

39 Vgl. Reske, Winfried, Mortsiefer, Hans-Jürgen, Mittelstands-förderung in der Bundesrepublik Deutschland, Anregungen zur Neugestaltung der Größenklassengrenzen bei der Vergabe staat-licher Förderungsmittel, Beiträge zur Mittelstandsforschung, Heft 47, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göt-tingen 1978, S. 48.

- Die Beschäftigtenzahl stellt die in Wissenschaft und Praxis mit Abstand am häufigsten verwendete Bemessungsgröße dar. Sie unterliegt längst nicht in dem Maße wie wertorientierte Größenmerkmale zeitlichen Verzerrungen⁴⁰. Auch gegen die Beschäftigtenzahl gibt es jedoch neben der unterschiedlichen Personalintensität der Branchen⁴¹ eine Reihe von Einwendungen⁴², wie zum Beispiel den unterschiedlichen Anteil von Teilzeitbeschäftigten in einzelnen Branchen.

Neben der Festlegung eines geeigneten Indikators für die Unternehmensgröße stellt die Wahl der Größenklassenbereiche für die Unternehmensgrößenkategorien Klein-, Mittel- und Großunternehmen ein zweites wichtiges definitorisches Problem dar. Zwar wäre eine nach Wirtschaftsbereichen differenzierende Grenzziehung wünschenswert gewesen, diese war im Rahmen der Gesamtbetrachtung der vorliegenden Untersuchung jedoch nicht möglich, da sich bei bedeutenden Abgaben wie der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Vermögensteuer sektorspezifische Grenzziehungen nicht realisieren ließen.

Die Ansichten über Größenklassenbereiche, die Klein- und Mittelbetrieben zugeordnet werden sollen, sind in Wissenschaft und Praxis sehr heterogen. Hierzu einige Beispiele⁴³:

- Das Bundesministerium für Forschung und Technologie bezuschußt bestimmte Forschungsprojekte "kleiner und mittlerer" Unternehmen, wenn diese weniger als 200 Mill. DM Umsatz im Jahr erzielen.
- Das Bundesministerium für Wirtschaft vergibt Personalkostenzuschüsse für Forschungs- und Entwicklungspersonal in "kleinen und mittleren" Unternehmen. Anspruchsberechtigt sind Unternehmen mit bis zu 50 Mill. DM Umsatz im Durchschnitt der

40 Vgl. Marwede, Eberhard, Die Abgrenzungsproblematik..., S. 25.

41 Vgl. Naujoks, Wilfried, Unternehmensgrößenbezogene Strukturpolitik..., S. 32.

42 Vgl. Marwede, Eberhard, Die Abgrenzungsproblematik..., S.25 ff.

43 Vgl. Kayser, Gunter und Schwarting, Uwe, Definitorische Ansätze..., S. 3 ff.

letzten drei Jahre und bis zu 500 Beschäftigten.

- Die Richtlinien der Bundesregierung zur angemessenen Beteiligung kleiner und mittlerer Unternehmen in Handwerk, Handel und Industrie bei der Vergabe öffentlicher Aufträge nach der Verdingungsordnung für Leistungen - ausgenommen Bauleistungen - (VOL) vom 1. Juli 1976 bezeichnen als kleine und mittlere Unternehmen unter anderem
 - Handwerks- und Industrieunternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 10 Mill. DM oder bis zu 65 Beschäftigten und
 - Einzelhandelsunternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 5 Mill. DM und Großhandelsunternehmen mit einem Jahresumsatz von 15 Mill. DM.

Die Wahl der Größengrenzen für Unternehmen, die als klein oder mittelgroß bezeichnet werden, beeinflußt zum einen die Höhe der absoluten Be- und Entlastung sowie der Nettobelastung und zum anderen den Anteil der kleinen und mittleren Unternehmen am Aufkommen einer oder aller unternehmensbezogener Abgaben und an den vergebenen Transfers. Letztlich wirkt sich dies somit wesentlich auf die Verteilungsquotienten der Klein-, Mittel- und Großunternehmen aus.

Da keine objektiv allein richtigen Kriterien dafür vorliegen, wie man den Begriff "kleine und mittlere Unternehmen" abgrenzen könnte, erfolgt die Grenzziehung in Anlehnung unter anderem an die "Grundsätze der Strukturpolitik für kleine und mittlere Unternehmen" der Bundesregierung aus dem Jahre 1970⁴⁴. Danach sind Kleinbetriebe Betriebe mit bis zu 49 Beschäftigten und Mittelbetriebe Betriebe mit bis zu 499 Beschäftigten⁴⁵. Diese Vorgehensweise hat zudem den Vorteil, daß die Ergebnisse dieser

44 Vgl. Deutscher Bundestag, Grundsätze einer Strukturpolitik..., S. 3.

45 In den genannten Grundsätzen erfolgt die Abgrenzung hinsichtlich "industrieller" Betriebe. Da in der vorliegenden Untersuchung aufgrund des vorliegenden Datenmaterials eine einheitliche Abgrenzung für alle Wirtschaftszweige zugrunde gelegt werden muß, wurde obige Grenzziehung übernommen.

Studie mit den Ergebnissen der bereits genannten Untersuchung von Hamer verglichen werden können.

In den Fällen, in denen statt der Beschäftigtengrößenklassen Umsatz- bzw. Gesamtleistungsgrößenklassen oder Gewerbekapitalgrößenklassen in der Statistik vorliegen, wurde versucht, den Beschäftigtengrößenklassen deckungsgleiche Grenzen zu ermitteln, indem die Relationen Umsatz je Beschäftigten bzw. Gewerbekapital je Beschäftigten gebildet wurden.

Zur Berücksichtigung sich ändernder Arbeitsproduktivitäten (hier definiert als Umsatz pro Beschäftigten) und inflationärer Entwicklungen wurden dabei die Umsatzgrößenklassengrenzen für jedes Untersuchungsjahr getrennt ermittelt, indem für jedes dieser Jahre die Relation Umsatz pro Beschäftigten gebildet wurde, die mit den Beschäftigtengrößenklassengrenzen von 49 und 499 Beschäftigten multipliziert wurden.

Zweites Kapitel

Finanzwissenschaftliche Grundsatzüberlegungen und die Datenlage

A. Finanzwissenschaftliche Grundsatzüberlegungen

Bei der Ermittlung der die Unternehmen treffenden Abgabenlast treten insbesondere zwei Schwierigkeiten auf. Zum einen geht es darum, die Steuerzahllast der Unternehmen zu ermitteln, zum anderen ist danach zu fragen, welche Teile der Steuerzahllast bei den Unternehmen als Steuertraglast verbleiben.

I. Zur Unternehmensbesteuerung

Probleme bei der Frage nach der Steuerzahllast der Unternehmen resultieren häufig daraus, daß "das gegenwärtige deutsche Steuerrecht keine eigentliche Unternehmungs- oder Betriebsbesteuerung kennt. Die Unternehmung ist nur in Ausnahmefällen - gleichsam zufällig - steuerfähig"¹. In vielen Fällen, so zum Beispiel bei der Einkommensteuer und der Vermögensteuer der natürlichen Personen, unterliegen nicht die Unternehmen unmittelbar, sondern die Eigentümer der Unternehmen der Besteuerung. Durch die enge steuerliche Verknüpfung zwischen den Sphären des Unternehmens und der Privatsphäre des Unternehmers läßt sich keine eindeutige Steuerlast der Unternehmung ermitteln.

Zum Ausdruck kommen diese Unterschiede auch in den Bezeichnungen Objekt- und Subjektsteuern. Während bei den ersteren Bestimmte Objekte ohne Rücksicht darauf besteuert werden, wem die Erträge aus diesen Objekten zufließen oder wer Eigentümer der Objekte ist, berücksichtigen die zweiten die persönlichen

¹ Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, Erstes Buch: Die Ertragsteuern, 6., erneut überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1981, S. 15.

Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Probleme für die Ermittlung der Steuerzahllast der Unternehmen ergeben sich demnach schon theoretisch daraus, daß Unternehmen von Personalsteuern getroffen werden.

Bei den in dieser Untersuchung interessierenden Objektsteuern handelt es sich in erster Linie um die Gewerbesteuer und die Grundsteuer². Von den Personalsteuern sind insbesondere die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Vermögensteuer von Bedeutung. Die Körperschaftsteuer und die Vermögensteuer der juristischen Personen sind jedoch nur bedingt als Personalsteuern anzusehen.

Steuerrechtlich ist die Körperschaftsteuer zwar eine Personalsteuer, wirtschaftlich betrachtet ist sie jedoch eine Objektsteuer, da sie den "Reinertrag" des Objektes "Betrieb" trifft³. Durch die Einführung des Anrechnungsverfahrens im Jahre 1977 erfolgte jedoch eine stärkere Hinwendung zu den Personalsteuern, da für die ausgeschütteten Gewinne der persönliche Einkommensteuersatz der Anteilseigner ausschlaggebend wurde.

Auch die Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen juristischer Personen stellt aus wirtschaftlicher Sicht eher eine Objektsteuer dar, wenngleich der Abzug der Schulden eine gewisse Personalisierung bedeutet.

Durch den Objektcharakter der beiden letztgenannten Steuern und dadurch, daß die Vermögensteuer juristischer Personen in

2 Zu den Abgaben mit Objektcharakter gehören auch die gesetzlichen Sozialabgaben.

3 Vgl. Wöhe, Günter, Die Steuern des Unternehmens, 5., überarbeitete und erweiterte Auflage, München 1983, S. 80. Am Objektcharakter der Körperschaftsteuer (bis 1977) ändert auch die Aussage nichts, daß der "subjektivierte, nach den Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes errechnete Ertrag" besteuert wird. Nöll von der Nahmer, Robert, Lehrbuch der Finanzwissenschaft Band II, Spezielle Steuerlehre, Köln und Opladen 1964, S. 141.

der Regel nur Betriebsvermögen⁴ und die Körperschaftsteuer in der Regel nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb⁵ besteuert, läßt sich die Steuerschuld der Unternehmen in diesen beiden Fällen erheblich genauer ermitteln, als dies bei den reinen Personalsteuern der Fall ist.

II. Zur Steuerzahl- und Steuertraglast der Unternehmen

Die Aktivitäten eines Unternehmens werden von einer Vielzahl staatlicher Abgaben begleitet, die die Vorhaltung von Produktionsfaktoren, die betriebliche Leistungserstellung und die aus dem Unternehmen fließenden Einkommen belasten⁶.

Von den von Unternehmen abzuführenden Abgaben werden hier jene nicht betrachtet, bei denen das Unternehmen nur als Inkassostelle der Steuerschuld Dritter anzusehen ist, wie dies zum Beispiel bei der Lohnsteuer und den Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung der Fall ist. Die Abführung erfolgt hier nach Vorschrift des Gesetzgebers aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung (Erhebungsbilligkeit)⁷. Die Unternehmung ist hier zwar Steuerzahler, nicht jedoch Steuerschuldner.

4 Vgl. hierzu die Ausführungen zur Vermögensteuerbelastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen im fünften Kapitel.

5 Bei allen Körperschaftsteuerpflichtigen, die nach Vorschriften des Handelsgesetzbuches zur Führung von Büchern verpflichtet sind, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Vgl. § 8 KStG 1977.

6 Da in der vorliegenden Untersuchung nur monetäre Transaktionen betrachtet werden, bleibt der sogenannte verdeckte Staatsbedarf, der im Erbringen unentgeltlicher Leistungen für den Staat besteht, unberücksichtigt.

7 vgl. Zimmermann, Horst, Henke, Klaus-Dirk, Finanzwissenschaft, Eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft, 3., überarbeitete und ergänzte Auflage, München 1982, S. 175. Dies jedenfalls ist die häufig wie selbstverständlich gegebene Erklärung. Neuerdings betont die Public-Choice-Literatur - wie ehemals schon Arbeiten der Finanzpsychologie - ganz andere Aspekte: Die Wahrnehmung der Steuerlast aus der Sicht des Pflichtigen wird reduziert, es werden Fiskalillusionen in Richtung auf eine zu niedrige Steuerlast hervorgerufen.

In den Untersuchungsjahren spielten oder konnten vor allem folgende Abgaben eine bedeutendere Rolle für die Unternehmung spielen:

- Gewinnabhängige Steuern

- Einkommensteuer
- Körperschaftsteuer
- Ergänzungsabgabe zur Einkommen- (bis 12/74) bzw. Körperschaftsteuer (bis 12/76)
- Gewerbeertragsteuer

- Kostensteuern

- Steuern auf den Einsatz von Produktionsfaktoren
 - Vermögensteuer
 - Gewerbekapitalsteuer
 - Lohnsummensteuer (bis 12/79)
 - gesetzliche Sozialabgaben
 - Grunderwerbsteuer
 - Grundsteuer B.
 - Kraftfahrzeugsteuer
- Umsatzsteuer und Steuern auf spezielle Güter, zum Beispiel
 - Mineralölsteuer
 - Tabaksteuer
 - Branntweinsteuer
 - Kaffeesteuer
 - Schaumweinsteuer.

Unter dem Ausdruck Kostensteuern können die Steuern auf die Vorhaltung und den Einsatz einzelner Produktionsfaktoren sowie diejenigen Steuern zusammengefaßt werden, die ansonsten im Rahmen der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung anfallen und die betriebliche Kostenrechnung berühren⁸.

⁸ Vgl. Jatzek, Hans-Georg, Leibfritz, Willi, Der Einfluß der Steuern auf die Investitionstätigkeit der Unternehmen, in: Schriftenreihe des IFO-Instituts für Wirtschaftsforschung, Nr. 111, Berlin 1982, S. 34.

Bei den gesetzlichen Sozialabgaben handelt es sich in erster Linie um die Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung⁹. Der Begriff Beiträge kann definiert werden als "ein Entgelt für die mittelbaren Vorteile, die jemandem aus der Herstellung und Unterhaltung öffentlicher Veranstaltungen erwachsen"¹⁰. Der Beitragscharakter der Sozialversicherungsbeiträge wird in der Literatur jedoch zum Teil angezweifelt und die größere Nähe zum Begriff der Steuern, kurz definiert als Zwangsabgaben ohne Gegenleistung¹¹, wird hervorgehoben¹². So entsteht zum Beispiel zwar formal durch die Beiträge zur Rentenversicherung der Anspruch auf eine spätere Rente, ob dieser Anspruch jedoch erfüllt werden kann, hängt in erheblichem Umfange von der Fähigkeit künftiger Generationen ab, die Mittel aufzubringen. Da in dieser Arbeit die "Abgaben"belastung erfaßt werden soll, werden die von den Arbeitgebern geleisteten gesetzlichen Sozialabgaben auch in die Betrachtung einbezogen.

Zu einem besonderen Problem vor allem für kleine und mittlere Unternehmen, die sich nicht über den Aktienmarkt finanzieren, kann die Erbschaftsteuer werden, wenn finanzielle Mittel zur Zahlung der Erbschaftsteuer bereitgestellt werden müssen. Nur selten wird die Erbschaftsteuer aus dem Privatvermögen beglichen werden können, so daß es im Falle des Todes des Firmeninhabers in der Regel zu einem Abzug finanzieller Mittel aus der Unternehmung kommen wird. Hinzutreten kann außerdem ein Mittelabfluß durch die Abfindung aus dem Unternehmen austretender Erben. Der Kapitalentzug infolge Erbschaftsbesteuerung

9 Zum Begriff der gesetzlichen Sozialversicherung und der gesetzlichen Sozialabgaben vgl. die Ausführungen S.140 ff.

10 Gerloff, Wilhelm, Artikel Die Gebühren, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 2, 2. Auflage, Tübingen 1956, S. 203 ff., S. 204.

11 Vgl. Haller, Heinz, Die Steuern, 2., durchgesehene und verbesserte Auflage, Tübingen 1971, S. 41.

12 Vgl. Hamer, Eberhard, Bürokratieüberwälzung auf die Wirtschaft, in: Schriftenreihe des Mittelstandsinstituts Niedersachsen-Bremen e. V., Band 2, Hannover 1979, S. 140 f. Zeitel spricht sogar von einer Sozialsteuer. Vgl. Zeitel, Gerhard, Die Steuerlastverteilung in der Bundesrepublik Deutschland, Tübingen 1959, S. 49.

wurde durch die Stundungsmöglichkeiten der zum 1. 1. 1974 wirksam gewordenen Erbschaftsteuerreform etwas gemildert. In der vorliegenden Untersuchung soll auf die Erbschaftsteuer wegen ihrer relativ geringen Bedeutung und wegen Ermittlungsproblemen nicht weiter eingegangen werden¹³.

Unter dem Begriff Belastung soll die Verschlechterung der "wirtschaftlichen Positionen" bzw. eine Einbuße an "ökonomischer Dispositionskraft" der Unternehmung in Form einer Verminderung des Nettogewinns verstanden werden¹⁴. Der Begriff Belastung soll außerdem auch jene Sachverhalte einbeziehen, bei denen man nicht eindeutig von einer Belastung der Unternehmung sprechen kann; dies ist dort der Fall, wo sich die Bereiche von Unternehmen und Unternehmer verbinden und nicht eindeutig zu trennen sind. Ein Beispiel dafür ist die Besteuerung des Betriebsvermögens eines Einzelunternehmers¹⁵.

Ausgangspunkt der Frage nach der Belastung der Unternehmen durch staatliche Abgaben ist die Zahllast der Unternehmen, auch formale Inzidenz genannt¹⁶. Doch nicht alle Steuern, die

13 Vgl. hierzu z. B. Schardt, Anne, Weiler, Heinrich, Aspekte der Erbschaftsbesteuerung, Beiträge zur Mittelstandsforschung, Heft 61, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1980, S. 104 ff. sowie Seitz, Gerhard, Die Bedeutung der Erbschaftsteuer für die Entwicklung mittelständischer Betriebe, Abhandlung zur Mittelstandsforschung, Nr. 19, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Köln-Opladen 1966.

14 Vgl. Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann u. a., Unternehmensgrößenspezifische Distributionswirkungen, S. 9 f. und 55.

15 Zur weiten Fassung des Begriffs Belastung der Unternehmung vgl. Rose, Gerd, Die Steuerbelastung der Unternehmung. Grundsätze der Teilsteuerverrechnung, Wiesbaden 1973, S. 64 ff.; Weiler, Heinrich, Gewinnsteuerreform..., S. 31 sowie Wagner, Franz W., Grundsätzliche Anmerkungen zu Irrtümern und Mängeln steuerlicher Rechtsformvergleiche, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 9/1981, S. 243 ff., S. 244.

16 Auf die Inzidenz von Subventionen wird im Kapitel über die unternehmensgrößenspezifische Entlastung eingegangen. Zum Begriff der Inzidenz vgl. z. B. Recktenwald, Horst-Claus, Steuerüberwälzungslehre, 2., überarbeitete und ergänzte Auflage, Berlin 1966, S. 38 ff.

von einem Unternehmen zu zahlen sind, werden von ihm auch "getragen", das heißt sind mit einer Nettogewinnreduktion verbunden. Die Besteuerung wird vielmehr bei den Betroffenen in der Regel eine Reihe von Reaktionen hervorrufen, die ihrerseits wiederum weitere Reaktionen auslösen. Erst nach Beendigung aller durch die Besteuerung ausgelösten Anpassungsreaktionen kann man von einer tatsächlichen Inzidenz, der durch die Steuer bewirkten tatsächlichen oder effektiven Verteilungsänderung, sprechen.

Die Kenntnis dieser effektiven Inzidenz wäre natürlich für die Untersuchung von Bedeutung. Das Ergebnis der folgenden Ausführungen kann jedoch vorweggenommen werden: Trotz aller Fortschritte in der Theorie der Steuerwirkungen ist man "noch weit davon entfernt, die Realität in für die Steuerinzidenzlehre befriedigendem Maße abzubilden"¹⁷. Somit kann auch die Frage nicht eindeutig beantwortet werden, wer welche Steuerlast trägt¹⁸. Dies gilt sowohl hinsichtlich der funktionalen Steuerlastverteilung, das heißt der Verteilung auf Produktionsfaktoren wie Arbeit und Kapital, als auch hinsichtlich der unternehmensgrössenspezifischen Steuerlastverteilung.

In der vorliegenden Arbeit wird daher - wie üblich - zunächst von der formalen Inzidenz ausgegangen, wobei jedoch angenommen werden soll, daß die Umsatzsteuer und die Steuern auf spezielle Güter tendenziell nicht von Unternehmen getragen werden.

17 Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrössenspezifische Distributionswirkungen..., S. 43. Littmann spricht sogar davon, daß die Theorie der Steuerwirkungen trotz größerer Fortschritte dennoch bisher nicht jenes Niveau erreicht hat, um sie für praktische steuerpolitische Aufgaben anwenden zu können. Vgl. Littmann, Konrad, Artikel Problemstellung und Methoden der heutigen Finanzwissenschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band I, 3., gänzlich neubearbeitete Auflage, hrsg. von Fritz Neumark, Tübingen 1977, S. 99 ff., S. 110.

18 Vgl. Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrössenspezifische Distributionswirkungen..., S. 43.

Aufbauend auf der formalen Inzidenz werden im letzten Kapitel ähnlich wie zum Beispiel in den Untersuchungen zur personellen Inzidenz von Grüske¹⁹ und Wartenberg²⁰ alternative Annahmen zur Steuerüberwälzung getroffen. Der Begriff Steuerüberwälzung bezeichnet im engeren Sinne die Verschiebung der Zahllast durch Steuerpflichtige auf Nachfrager durch Erhöhung der Güterpreise (Vorwälzung) oder an Anbieter durch Herabsetzung der Faktorpreise und der Preise für Vorleistungen (Rückwälzung)²¹. Im Zusammenhang mit den Überwälzungsannahmen soll gleichzeitig in einer Art Sensibilitätsanalyse danach gefragt werden, ob sich bei bestimmten Überwälzungsgraden einzelner Steuergruppen, bei bestimmten Annahmen über die Subventionsverteilung auf Unternehmensgrößenkategorien und über die unternehmensgrößenspezifische Belastung durch die Einkommen- und Körperschaftsteuer Belastungsvorteile bestimmter Unternehmensgrößenkategorien in Belastungsnachteile umkehren.

Die folgenden Ausführungen sollen einige Aspekte der Steuerüberwälzung beleuchten und einen kurzen Überblick über den Stand der finanzwissenschaftlichen Überwälzungsforschung geben. Abschließend wird dann versucht, einige tendenzielle Wirkungsrichtungen der Überwälzung aufzuzeigen.

Das Ergebnis einer Analyse der tatsächlichen Inzidenz hängt wesentlich von der Dauer der Analyseperiode ab. Für die vorliegende Untersuchung ist es weniger wichtig, welche Übergangsprobleme bei der Einführung oder Änderung einer Steuer entstehen. Die Einführung einer neuen Steuer oder die erhebliche Ab-

19 Vgl. Grüske, Karl-Dieter, Die personale Budgetinzidenz, Eine Analyse für die Bundesrepublik, Göttingen 1978.

20 Vgl. Wartenberg, Uwe, Verteilungswirkungen staatlicher Aktivitäten, Ein Beitrag zur Untersuchung der personellen Budgetinzidenz, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Neue Folge, Heft 49, Berlin 1979.

21 Vgl. Zimmermann, Horst, Henke, Klaus-Dirk, Finanzwissenschaft ..., S. 384. Ein Sonderfall der Rückwälzung ist die sogenannte Steueramortisation. Dem Käufer eines besteuerten ertragsabwerfenden Projektes gelingt es hierbei, den Kaufpreis des Projektes um die kumulierte ertragsenkende Wirkung der Steuer zu vermindern, wodurch der Verkäufer die kumulierte Steuerbelastung trägt.

wandlung einer bestehenden Steuer stellt eher einen Sonderfall dar. Bei weitem wichtiger ist die Erforschung der Inzidenz eines seit längerem bestehenden Steuersystems²². Die Steuern sind zudem Parameter, an die sich die Besteueren langfristig anpassen. Der Wirkungsendpunkt der Besteuerung nach Berücksichtigung aller Anpassungswirkungen ist jedoch mehr "ein gedanklicher Fixpunkt als eine Verteilungssituation, die sich in praxi ermitteln läßt"²³.

Die Finanzwissenschaft versuchte und versucht mit unterschiedlichen Methoden die tatsächliche Belastung der Wirtschaftssubjekte zu ermitteln²⁴. Im folgenden sollen ohne Anspruch auf Vollständigkeit einige Ansätze zur Ermittlung der effektiven Inzidenz kurz charakterisiert werden.

Im Vordergrund der Analyse der Inzidenz von Abgaben standen lange Zeit partialanalytische mikroökonomische Ansätze, die die Steuerinzidenz auf einzelnen Märkten untersuchten. Sie waren vornehmlich kurzfristig orientiert. Betrachtet wurden hierbei die sogenannten "Markt- und Preiswirkungen" einer erfolgten oder anstehenden Steuerzahlung, die dadurch entstehen, daß der Steuerzahler durch entsprechendes Verhalten versucht, die "Belastung" in den Preisen an andere Marktpartner abzuschieben. Dadurch stand insbesondere die Steuerüberwälzung im engeren Sinne in der Form der Steuervorwälzung, -rückwälzung und -amortisation recht einseitig im Mittelpunkt der Steuerwirkungslehre²⁵. Wichtige Determinanten für den Erfolg der Überwälzungsbestrebungen sind hierbei die Angebots- und Nachfrageelastizitäten auf dem betreffenden Markt.

22 Vgl. Schmölders, Günter, Hansmeyer, Karl-Heinrich, Allgemeine Steuerlehre, 5., neu bearbeitete Auflage, Berlin 1980, S. 142 f.

23 Zimmermann, Horst, Henke, Klaus-Dirk, Finanzwissenschaft..., S. 175.

24 Vgl. Recktenwald, Horst-Claus, Steuerüberwälzungslehre..., S. 60.

25 Vgl. Schmölders, Günter, Hansmeyer, Karl-Heinrich, Allgemeine Steuerlehre..., S. 137.

Nachteilig wirkt sich bei diesen Ansätzen die Vernachlässigung der Interdependenzen im Wirtschaftsablauf aus²⁶. So werden zum Beispiel die Wirkungen der Steuerverwendung durch den Staat und Rückkopplungseffekte von seiten des nichtbesteuerten Sektors vernachlässigt²⁷. Wegen des kurzfristigen Charakters dieser Ansätze wird für gegebene Kapazitäten argumentiert. Langfristig treten jedoch zum Beispiel Kapazitätsanpassungen auf. Es erfolgen Produktionsverlagerungen von einer besteuerten zu einer unbesteuerten oder geringer besteuerten Branche, Rechtsform und eventuell Unternehmensgröße²⁸. Langfristig steigt damit die Tendenz zur Überwälzung von Abgaben.

Bei den makroökonomischen Modellen zur Steuerwirkungsanalyse werden die allgemeinen Interdependenzen der Gesamtwirtschaft berücksichtigt²⁹. Faktoren wie das gesamtwirtschaftliche Nachfrageverhalten, die Elastizität des Kreditangebots bzw. die begleitende Geldpolitik sowie außenwirtschaftliche Zusammenhänge gewinnen dadurch an Bedeutung. Neben den (unmittelbaren) Preis- und Marktwirkungen der Besteuerung treten auch andere Anpassungsformen auf³⁰. Dadurch kommt es zu einer gewissen Erweiterung des Überwälzungsbegriffs in seiner traditionellen Fassung³¹. Stärker betont wird nunmehr der Aspekt, daß die Überwälzung

26 Vgl. Schneider, Helmut, Nachtkamp, Hans Heinrich, Artikel Steuern V: Wirkungslehre, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Band 7, hrsg. von Willi Albers, Karl Erich Born u. a., Stuttgart, New York 1977, S. 356 ff., S. 357.

27 Vgl. ebenda sowie Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrößenspezifische Distributionswirkungen..., S. 26.

28 Vgl. zum Beispiel Zimmermann, Horst, Henke, Klaus-Dirk, Finanzwissenschaft..., S. 173.

29 Vgl. Schmolders, Günter, Hansmeyer, Karl-Heinrich, Allgemeine ..., S. 184.

30 Vgl. Littmann, Konrad, Artikel Problemstellung ..., S. 108.

31 Vgl. Schmolders, Günter, Hansmeyer, Karl-Heinrich, Allgemeine ..., S. 185.

automatisch oder zwangsläufig zustande kommen kann³². Im deutschen Sprachbereich hat sich die Diskussion um solche makroökonomischen Steuerüberwälzungen - gegenüber der englischsprachigen Literatur mit gewisser Verspätung - anhand einiger Aufsätze von Föhl³³ aus den fünfziger Jahren entzündet³⁴.

Von großer Bedeutung für die Entwicklung in den letzten zwei Jahrzehnten war das totalanalytische und, in seiner wichtigsten Variante, auch langfristige Modell von Harberger zur Inzidenz der Körperschaftsteuer³⁵, das eine rege wissenschaftliche Diskussion auslöste und als Ausgangspunkt für viele weitere Studien diente³⁶. Wegen der Annahmen des Modells, wie zum Beispiel vollkommenem Wettbewerb, Faktormobilität und Preisflexibilität, kann von einem neoklassischen Ansatz gesprochen

32 Vgl. Föhl, Carl, Das Steuerparadoxon, in: Finanzarchiv, Band 17 (1956/57), S. 1 ff., S. 33.

33 Vgl. zum Beispiel ebenda sowie ders., Kritik der progressiven Einkommenbesteuerung, in: Finanzarchiv, Band 14 (1953), S. 88 ff.

34 Zum Teil wird die Debatte über das kreislauftheoretische Modell von Föhl auch als klassisches Beispiel makroökonomischer Inzidenzdiskussion bezeichnet. Vgl. Schmölders, Günter, Hansmeyer, Karl - Heinrich, Allgemeine ..., S. 189 sowie Pohmer, Dieter, Artikel Wirkung finanzpolitischer Instrumente, in: Handbuch der Finanzwissenschaft Band I, 3., gänzlich neubearbeitete Auflage, hrsg. von Fritz Neumark, Tübingen 1977, S. 273 ff., S. 275.

35 Vgl. Harberger, Arnold C., The Incidence of the Corporation Income Tax, in: Journal of Political Economy, Vol. 70 (1962), S. 215 ff., sowie Benkert, Wolfgang, Das Harberger-Modell - Versuch einer verbalen Darstellung, in: Das Wirtschaftsstudium 5/81, S. 249 ff. und 299 ff. Eine totalanalytische Untersuchung berücksichtigt die für ihr Erkenntnisobjekt wesentlichen Elemente der Gesamtwirtschaft.

36 Vgl. zum Beispiel McLure, Charles E., General Equilibrium Analysis: The Harberger Model After Ten Years, in: Journal of Public Economics, Vol. 4 (1975), S. 125 ff.; Break, George F., The Incidence and Economic Effects of Taxation, in: Blinder, Allen S. u. a., The Economics of Public Finance, Washington D.C. 1974, S. 120 ff. sowie Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrößenpezifische ..., S. 27.

werden. Das Harberger-Modell ermittelt die gesamtwirtschaftliche Steuerinzidenz aus dem Interaktionsprozeß der Märkte, wodurch sich das Modell im Prinzip auf eine mikroökonomische Basis zurückführen läßt. Die Determinanten der Steuerüberwälzung ergeben sich aus den Substitutionsbeziehungen der Märkte. Harberger geht in seinem ursprünglichen Ansatz von zwei Sektoren aus. Der Sektor, in dem sich Kapitalgesellschaften befinden, wird einer Körperschaftsteuer "klassischen Typs", wie sie in der Bundesrepublik vor 1977 galt, unterworfen. Bei Zugrundelegung der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital wirkt die Körperschaftsteuer in dem von ihr getroffenen Sektor wie eine partielle Faktorsteuer auf das Kapital, wodurch der Nettokapitalertrag im besteuerten Sektor sinkt. Unter der Annahme, daß zumindest langfristig Mobilität der Produktionsfaktoren besteht, kommt es zu einem Abfluß von Kapital aus dem besteuerten in den unbesteuerten Sektor. Dadurch wird Kapital im besteuerten Sektor knapper und im anderen Sektor reichlicher. Als Folge davon steigt die (Netto-) Kapitalrentabilität in dem von der Körperschaftsteuer betroffenen Sektor wieder an, während der von der Körperschaftsteuer nicht betroffene Sektor eine Senkung der (Netto-) Kapitalrentabilität zu verzeichnen hat. Die Kapitalwanderung findet dann ihren Abschluß, wenn sich die Nettorenditen in beiden Sektoren angeglichen haben. Das Niveau der Renditen liegt jetzt jedoch unter dem vor der Besteuerung, da die Körperschaftsteuer einen Teil der Kapitalerträge weggesteuert hat. Harberger kommt somit unter den von ihm gemachten Annahmen zu dem Ergebnis, daß die Körperschaftsteuer die Kapitaleigentümer in beiden Sektoren belastet.

Im Anschluß an die genannte Untersuchung von Harberger kam es zu Erweiterungen und Verallgemeinerungen dieses Ansatzes durch andere Autoren. So hob zum Beispiel Mieszkowski die unrealistische Annahme der vollständigen Konkurrenz auf und lockerte McLure die Annahme vollkommener Faktormobilität³⁷. Wenngleich

37 Vgl. Mieszkowski, Peter, The Comparative Efficiency of Tariffs and Other Tax-Subsidy Schemes as a Means of Obtaining Revenue of Protecting Domestic Production, in: Journal of Political

der Ansatz von Harberger und die darauf aufbauenden Ansätze meist die Inzidenz der Körperschaftsteuer zum Gegenstand haben, so sind sie auch auf andere Steuern anwendbar³⁸. Als entscheidender Mechanismus tritt dabei der langfristige Ausgleich von unterschiedlichen Ertragsraten auf, der bei Faktormobilität und freiem Marktzugang zustande kommen kann.

Als letzte Modellgruppe zur Steuerinzidenz sei auf diejenigen erweiterten partialanalytischen Ansätze hingewiesen, die auf "modernen" Unternehmenstheorien aufbauen. Die Erweiterungen beziehen sich insbesondere auf³⁹:

1. Berücksichtigung von Zielsetzungen, die von der reinen Gewinnmaximierung abweichen,
2. Beachtung der personellen Trennung von Management und Unternehmenseignern sowie
3. Einbeziehung von Nutzenmaximierungs-Modellen bei mehr als einem Unternehmensziel.

Das meist uneinheitliche Bild über die Inzidenz einzelner Steuern setzt sich auch bei den zahlreichen empirischen Untersuchungen fort, wobei insbesondere hinsichtlich der Körperschaftsteuer die Auffassungen stark differieren⁴⁰. Die wohl bekannt-

Economy, Vol. 74 (1966), S. 578 ff.; McLure, Charles E., The Theory of Tax Incidence with Imperfect Factor Mobility, in: Finanzarchiv, Vol. 30 (1971/72), S. 27 ff. sowie der Übersichtsaufsatz von McLure, Charles E., General Equilibrium... Zu anderen Erweiterungen vgl. Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrößenspezifische..., S. 27 ff.

38 Vgl. Benkert, Wolfgang, Das Harberger-Modell ..., S. 301 sowie Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrößenspezifische ..., S. 43.

39 Vgl. hierzu Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrößenspezifische ..., S. 31 ff.

40 Vgl. zum Beispiel Gordon, Robert J., The Incidence of the Corporation Income Tax in U.S. Manufacturing 1925 - 1962, in: American Economic Review, Vol. 17 (1967), S. 731 ff. sowie Roskamp, K. W., The Distribution of Tax Burden in a Rapidly Growing Economy: West Germany in 1950, in: National Journal, Vol. 16 (1963), S. 20 ff. Ein Überblick über weitere empirische Untersuchungen zur Inzidenz einzelner Steuerarten gibt Break, George F., The Incidence ..., S. 138 ff.

teste empirische Arbeit zur Inzidenz der Körperschaftsteuer stammt von M. Krzyzaniak und R. A. Musgrave⁴¹. Im Gegensatz zu Harberger ergibt ihre Untersuchung jedoch eine Überwälzung der Körperschaftsteuer durch die Unternehmen.

Was die Inzidenz einzelner Steuern oder Steuergruppen anlangt, so kann, wie bereits erwähnt, die Antwort auf die Frage nach dem richtigen Ergebnis nicht gegeben werden.

Die Auffassungen darüber, ob gewinnabhängige Steuern von den Unternehmen überwälzt werden können oder nicht, gehen weit auseinander. Besonders die Inzidenz der Körperschaftsteuer klassischen Typs ist mit die umstrittenste Frage der Steuerüberwälzungslehre überhaupt⁴². Bei der Einkommensteuer ergeben sich Konsequenzen für die Überwälzungschancen unter anderem daraus, daß die Einkommensteuer personalisiert ist: Jeder Unternehmer zahlt nach seinen persönlichen Verhältnissen eine bestimmte Einkommensteuer. Bei einer überdurchschnittlichen Belastung - etwa als Folge der Einkommensteuerprogression - verschlechtern sich die Überwälzungschancen⁴³. Weniger umstritten als die Inzidenz gewinnabhängiger Steuern ist die Inzidenz der Kostensteuern, wenngleich auch hier keine Einigkeit über das Ausmaß der Überwälzung in der Literatur besteht⁴⁴. Zumindest lang-

41 Vgl. Krzyzaniak, Marian, Musgrave, Richard A., *The Shifting of the Corporation Income Tax*, Baltimore 1963.

42 Vgl. Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B., Kullmer, Lore, *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, 3. Band, Tübingen 1977, S. 55 ff.

43 Ähnliches gilt im Verhältnis von Körperschaft- und Einkommensteuer. Bei der Körperschaftsteuer-Reform von 1977 ist es jedoch durch eine Milderung der Doppelbelastung zu einer gewissen Annäherung der Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften gekommen.

44 Vgl. Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, *Unternehmensgrößenspezifische ...*, S. 20 ff. sowie Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B., Kullmer, Lore, *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, 3. Band ..., S. 59 ff. und 79 ff.

fristig wird man jedoch davon ausgehen können, daß Kostensteuern tendenziell überwältzt werden⁴⁵. Die Kostensteuern werden in der vorliegenden Untersuchung mit aufgenommen.

Allein bezüglich allgemeiner und spezieller Verbrauchsteuern besteht weitgehende Übereinstimmung dahingehend, daß die Verbrauchsteuern auf die Konsumenten abgewälzt werden können⁴⁶.

Auch die neoklassische Theorie teilt diese Auffassung hinsichtlich der variablen Kostensteuern. In der vorliegenden Arbeit wird daher davon ausgegangen, daß die Umsatzsteuer und die Steuern auf spezielle Güter tendenziell überwältzt werden. Doch selbst wenn alle gesamtwirtschaftlichen Bedingungen einer Überwälzung gegeben sind, braucht die Überwälzung nicht jeder Branche und erst recht nicht jedem Unternehmen zu gelingen⁴⁷.

Bei den Steuern auf spezielle Güter handelt es sich insbesondere um die Mineralöl-, Kaffee-, Tabak-, Branntwein-, Schaumwein- und Biersteuer. Für die meisten Wirtschaftszweige spielen die Steuern auf spezielle Güter keine oder nur eine sehr geringe Rolle. Die von den oben genannten Abgaben betroffenen Branchen haben jedoch zum Teil sehr hohe Verbrauchsteuerzahlungen zu leisten. Selbst in dem Falle, daß man tendenziell (und zumindest mittel- und langfristig) von einer Überwälzung der Steuern auf spezielle Güter ausgeht, können die Überwälzungschancen einzelner Unternehmen dann geringer sein, wenn - zum Beispiel bezogen auf 1000 DM Umsatz - überdurchschnittlich hohe Steuerzahlungen

45 Vgl. Jatzek, Hans-Georg, Leibfritz, Willi, Der Einfluß ..., S. 35 sowie Kamman, H. Werner: Umverteilungswirkungen und zeitliche Entwicklung des Sozialtransfer-Systems, Schriften des Instituts für Wohnungsrecht und Wohnungswirtschaft an der Universität Köln, Band 48, Frankfurt 1980, S. 22 f. und 25 f.

46 Vgl. Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrößenspezifische ..., S. 24 sowie Huppertz, Paul-Helmut, Wartenberg, Uwe, Wirkt die Umsatzsteuer verteilungsneutral?, in: Wirtschaftsdienst, 58. Jg. (1978), S. 395 ff., S. 396.

47 Vgl. Schmölders, Günter, Hansmeyer, Karl-Heinrich, Allgemeine ..., S. 188: Besonders bei den jüngsten Erhöhungen einiger Steuern auf spezielle Güter und der Mehrwertsteuer wird zum Teil die Überwälzbarkeit angezweifelt.

im Rahmen der Steuern auf spezielle Güter zu leisten sind. Die in dieser Arbeit angestellten Berechnungen der Zahllast an speziellen Verbrauchsteuern je 1 000 DM Umsatz in den durch die einzelnen Steuern betroffenen Wirtschaftszweigen Mineralölverarbeitung, Zuckerindustrie, Herstellung von Spirituosen, Herstellung und Verarbeitung von Wein sowie Tabakverarbeitung ergaben keine eindeutigen Tendenzen bezüglich der Verbrauchsteuerbelastung je 1 000 DM Umsatz bei steigender Unternehmensgröße.

Daß keine gesicherten Aussagen über die Überwälzung einzelner Steuern oder Steuergruppen gemacht werden können, kann jedoch nicht verwundern, wenn man bedenkt, daß die Überwälzungsmöglichkeiten in der Realität von einer Vielzahl von Faktoren abhängen, wie zum Beispiel

Marktform, Verhalten von Anbietern, Angebots- und Nachfrageelastizitäten, Substitutionsmöglichkeiten der Güter, Einkommensentwicklung und Einkommenselastizität der Nachfrage, Grad der Personalisierung der Steuern, Produktionsgegebenheiten, Konkunkturlage, Geldpolitik, Faktormobilität, Dauer der Betrachtung⁴⁸.

Die vollständige Erfassung und Berücksichtigung einer differenzierten Bündelung von relevanten Variablen und die Isolierung einzelner Effekte bei modelltheoretischen und empirischen Untersuchungen scheint kaum möglich. Einige auch für die unternehmensgrößenspezifische Überwälzung relevante Aussagen genereller Art können dennoch gemacht werden: Die Überwälzung ist *ceteris paribus* umso leichter, je genereller ein Steuerobjekt in allen Unternehmen von einer Steuer getroffen wird⁴⁹. Je differenzierter bzw. diskriminierender der steuerliche Zugriff erfolgt, umso schwieriger fällt die Überwälzung für diejenigen, deren relative Steuerlast (zum Beispiel bezogen auf 1 000 DM

48 Die Überwälzungschancen einer Steuer sind zudem im Kontext der anderen Steuern des Steuersystems zu beurteilen.

49 Vgl. hierzu auch die Unterscheidung zwischen Maß- und Marktsteuern.

Umsatz oder 1 000 DM Gewinn) über der ihrer Konkurrenten liegt⁵⁰. Solche Differenzierungen wirken nicht selten zugunsten von kleinen und mittleren Unternehmen. Zu nennen ist hier zum Beispiel die Progression der Einkommensteuer, die Freibeträge bei verschiedenen Steuern oder die Regelung der Besteuerung von Kleinstunternehmen im Rahmen des Umsatzsteuerrechts. Aber nicht nur ein differenzierter steuerlicher Zugriff, sondern auch eine eher generelle Steuer auf ein Steuerobjekt, dessen Bemessungsgrundlage ungleichmäßig auf Unternehmen verteilt ist, beeinflußt die Überwälzungschancen. Die Überwälzung der Vermögensteuer wird einem kapitalintensiven Unternehmen schwerer fallen als einem arbeitsintensiven⁵¹. Umgekehrt wird es sich bei den gesetzlichen Sozialabgaben verhalten. Dadurch sind zum Beispiel tendenziell bei der Vermögensteuer die Großunternehmen und bei den gesetzlichen Sozialabgaben die kleinen und mittleren Unternehmen benachteiligt, da diese arbeitsintensiver produzieren. In diesem Zusammenhang ist auch auf räumliche Differenzierung der Besteuerung hinzuweisen, die sowohl auf nationaler (zum Beispiel durch das Hebesatzrecht der Gemeinden) als auch auf internationaler Ebene anzutreffen ist.

Hinsichtlich spezieller Aussagen zu unternehmensgrößenspezifischen Überwälzungschancen sind sowohl Argumente für als auch gegen eine Besserstellung kleiner und mittlerer Unternehmen denkbar. So ist es zum Beispiel kleinen und mittleren Unternehmen durch ihre im Verhältnis zu Großunternehmen schmale Produktpalette häufig nicht möglich, eine Steuererhöhung, die ein Produkt mit elastischer Nachfrage trifft, im Preis eines Gutes mit unelastischer Nachfrage weiterzugeben. Außerdem sind kleine und mittlere Unternehmen als Zulieferer von Großunternehmen

50 Vgl. Schmölbers, Günter, Hansmeyer, Karl-Heinrich, Allgemeine ..., S. 207 sowie Zimmermann, Horst, Henke, Klaus-Dirk, Finanzwissenschaft ..., S. 173.

51 Vgl. Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrößenspezifische ..., S. 22.

häufig deren Nachfragemacht ausgesetzt⁵². Die Überwälzung einer die kleinen und mittleren Unternehmen treffenden Steuer wird in diesem Falle schwerfallen. Andererseits unterliegen mittelständische Unternehmen mit stark spezialisierten und hochwertigen Leistungen, deren Nachfrage weitgehend unelastisch ist, nicht dem Konkurrenzdruck, dem Hersteller von "problemloser" Massenware ausgesetzt sind, und können daher eher Steuern überwälzen.

Zusammenfassend muß jedoch folgendes festgestellt werden: Bisher lassen sich "keine positiven Aussagen über ein charakteristisches auf Unternehmensgrößen bezogenes Korrekturmaß der tatsächlichen Steuerinzidenz machen"⁵³.

B. Bemerkungen zur Datenlage

Die monetäre Be- und Entlastung von Unternehmen bzw. der Unternehmensgrößenkategorien Klein-, Mittel- und Großunternehmen durch staatliche Aktivitäten setzt sich aus einer großen Zahl einzelner Komponenten zusammen, deren Erfassung hohe Anforderungen an die Verfügbarkeit statistischen Materials stellt. Wenn gleich schon aus steuersystematischen Gründen (Belastung der Unternehmen durch Personalsteuern) einer eindeutigen Ermittlung der Unternehmensbesteuerung Grenzen gesetzt sind, bestimmen Umfang und Qualität der Erfassung und Aufbereitung unternehmensbezogener Daten letztlich die Möglichkeiten von Aussagen zu unternehmensgrößenspezifischen Fragestellungen.

In diesem Abschnitt soll vorweg in groben Zügen ein allgemeiner Überblick über die im Untersuchungszeitraum bestehende Datenlage und über die Datenprobleme gegeben werden. Weitere spe-

⁵² Vgl. hierzu IHK Koblenz (Hrsg.), Ohnmacht gegen Nachfragemacht? Unfreiwillige Sonderleistungen verzerren den Wettbewerb, Koblenz 1980.

⁵³ Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrößenspezifische Distributionswirkungen ..., S. 4.

zielle Erläuterungen folgen in den einzelnen Kapiteln.

Unternehmensgrößenspezifische Daten zu staatlichen Abgaben und Transfers liegen bisher nur in beschränktem Umfang vor⁵⁴. Das im Idealfall zur Verfügung stehende Datenmaterial müßte für eine größere Anzahl von Unternehmensgrößenklassen die Höhe der staatlichen Abgaben und Transfers angeben, wobei zur Berücksichtigung sektorspezifischer und rechtsformtypischer Aussagen auch eine kombinierte Untergliederung nach Unternehmensgrößenklassen und Wirtschaftszweigen bzw. Unternehmensgrößenklassen und Rechtsformen vorliegen müßte.

1. Die derzeit bestehenden, für unternehmensgrößenspezifische Fragestellungen noch am besten geeigneten Statistiken erfüllen die oben genannten Anforderungen nur teilweise.

- Erfast wird nur ein Teil der hier interessierenden Abgaben und Transfers. In den Untersuchungsjahren 1975 und 1980 sind dies die Gewerbesteuer (zum Teil zusammen mit anderen Abgaben) und die gesetzlichen Sozialabgaben (diese teilweise auch 1970). Die Gliederung in Unternehmensgrößenklassen erfolgt bei diesen Daten nach der Beschäftigtenzahl (bzw. nach dem Umsatz) und nach der Arbeitnehmerzahl. Aussagen über die Gewerbesteuerlast 1970 können für Unternehmensgrößenklassen nach dem Gewerbekapital abgeleitet werden.
- Die unternehmensgrößenspezifischen Daten liegen jedoch nicht für alle Wirtschaftszweige vor (gesetzliche Sozialabgaben und Gewerbesteuer 1975 und 1980) bzw. beschränken sich auf wenige Maßnahmenbereiche (Subventionen). Zwar sind bei der Gewerbesteuer 1970 alle Wirtschaftszweige einbezogen, dafür ist aber zum einen keine sektorale Analyse

54 Zum Teil ist dies jedoch auch darauf zurückzuführen, daß keine Objekt-, sondern eine Subjektbesteuerung erfolgt, bei der der Unternehmer zum Beispiel mit seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. seinem Betriebsvermögen besteuert wird und nicht das Unternehmen an sich.

möglich, und zum anderen wird nicht die Gewerbesteuer, sondern der einheitliche Steuermeßbetrag der Gewerbesteuer angegeben⁵⁵.

- Die erhobenen Daten beziehen sich zudem häufig auf Unternehmen als rechtliche Einheiten (Gewerbesteuer 1975 und 1980, gesetzliche Sozialabgaben), zum Teil sogar nur auf örtliche Einheiten (Subventionen im Rahmen der Gemeinschaftsaufgabe "Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur"). Für die Untersuchung wären wirtschaftliche Einheiten relevant.
- Auch bei der zeitlichen Verfügbarkeit ergeben sich Einschränkungen, da die Daten zum Teil nicht für alle Jahre vorliegen (gesetzliche Sozialabgaben, sofern sie auf den Personal- und Personalnebenkostenerhebungen beruhen; Forschungssubventionen laut Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft).

2. Bei einer zweiten Gruppe von - insbesondere personalisierten - Abgaben und von Transfers bestehen in erheblichem Ausmaße andere Schwierigkeiten. So kann bei der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Vermögensteuer, der Grundsteuer (1970) und der Grunderwerbsteuer (1970) in der Regel nur näherungsweise die Belastung durch eigene Berechnungen ermittelt werden. Hinzu kommt, daß die Steuerstatistiken der ersten drei genannten Steuern mit einer rund fünfjährigen zeitlichen Verzögerung erscheinen und nur für jedes dritte Jahr erstellt werden. Eine Verteilung der die Unternehmen belastenden Körperschaftsteuer- bzw. Einkommensteuerschuld auf Wirtschaftszweige ist nur zum Teil und dann nur näherungsweise alle sechs Jahre möglich, ohne daß man dabei nach Unternehmensgrößenklassen differenzieren könnte⁵⁶. Was die gesamten Subventionen anbelangt, so sind bestenfalls Ergebnisse von Untersuchungen über die Verteilung von Subventionen auf Wirt-

55 Vgl. hierzu im einzelnen die Ausführungen zur Gewerbesteuer im dritten Kapitel.

56 Eine Darstellung nach Wirtschaftszweigen erfolgte 1977 bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer und 1971 nur bei der Körperschaftsteuer.

schaftszweige bekannt. Für die in diesem Abschnitt Nr.2 angesprochenen Abgaben und Transfers existiert weder eine Verteilung nach Unternehmensgrößenklassen noch nach Unternehmensgrößenkategorien. Bei dieser Gruppe von Daten stellt sich somit die Aufgabe, die ermittelten Abgaben und Transfers auf kleine, mittlere und große Unternehmen zu verteilen. Zu diesem Zweck ist nach Ersatzmaßstäben für die Zumessung von Teilen dieser Abgaben bzw. Transfers zu den Unternehmensgrößenkategorien zu fragen. Die in verschiedenen Statistiken vorhandenen Maßstäbe sind dafür jedoch nur bedingt brauchbar.

- Für die errechnete Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerbelastung der Unternehmen diene als Verteilungsmaßstab der Gewinn der Unternehmensgrößenkategorien. Die Daten hierzu wurden 1970 der Gewerbesteuerstatistik des Jahres 1970 und in den Jahren 1975 und 1980 einer Bundesbankstatistik des Jahres 1977 entnommen. Das Fehlen einer Gewerbesteuerstatistik nach 1970, die wertvolle Angaben über die Ertrags- und Vermögenslage von Unternehmen und Unternehmensgrößenklassen enthält, erscheint hier - wie auch im Zusammenhang mit der unternehmensgrößenspezifischen Vermögensteuerbelastung - besonders bedauerlich, zumal sich die Bundesbankdaten nicht auf alle Wirtschaftszweige beziehen. Dies hat zur Folge, daß sich die Analyse 1975 und 1980 auch nicht auf die Unternehmen der Gesamtwirtschaft erstrecken kann⁵⁷. In allen Untersuchungsjahren mußte die die Unternehmen belastende Einkommen- und Körperschaftsteuer insgesamt auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen verteilt werden, da der Gewinn nicht (1970) oder nicht in der geeigneten Form (1977)⁵⁸ getrennt nach Unternehmens-

57 Hinzu kommt, daß auch Daten zur Gewerbesteuer und den gesetzlichen Sozialabgaben nicht für die Gesamtwirtschaft vorliegen, sondern im wesentlichen auch für die Bereiche, für die Angaben zur Gewinnverteilung bestehen. Wie bereits erwähnt, handelt es sich dabei um die Bereiche Energie- und Wasserversorgung, Produzierendes Gewerbe, Groß- und Einzelhandel (ohne Handelsvermittlung), Verkehrs- und Gastgewerbe.

58 Bei den Daten der Bundesbank können die Angaben für Personengesellschaften und Einzelkaufleute nicht zusammengefaßt werden.

größenkategorien und Rechtsformen vorliegt. Anhand der Daten von 1977 ist zwar eine wirtschaftszweigbezogene Betrachtung möglich, die grobe Methode der Steuerzumessung entsprechend der Gewinne läßt jedoch eine solche weiterführende Analyse wenig sinnvoll erscheinen.

- Als Basis für die Verteilung der ermittelten Vermögensteuerbelastung der Unternehmen auf Unternehmensgrößenkategorien wurde von der Verteilung der Einheitswerte des Betriebsvermögens des Jahres 1970 laut Gewerbesteuerstatistik ausgegangen. Mangels aktuellerer Daten zur Verteilung der Einheitswerte des Betriebsvermögens auf Unternehmensgrößenkategorien⁵⁹ mußte die Einheitswertverteilung des Jahres 1970 auch den Jahren 1975 und 1980 zugrunde gelegt werden. Diese Verteilung der Einheitswerte 1970 wurde jedoch einigen Änderungen unterworfen, unter anderem anhand von Angaben in den Vermögensteuerstatistiken der Jahre 1972, 1974 und 1977, um eine exaktere Zuordnung der Vermögensteuerschuld auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen zu erreichen⁶⁰.
- Auch für die Verteilung der Grund- und Grunderwerbsteuer 1970 dienten im Prinzip Angaben in der Gewerbesteuerstatistik 1970 über die Verteilung der Einheitswerte des Grundvermögens auf Unternehmensgrößenkategorien als Grundlage.

Bei allen Berechnungen, die sich auf die Gewerbesteuerstatistik 1970 stützen, konnten keine rechtsformtypischen Aussagen getroffen werden, da keine kombinierte Darstellung nach Rechtsformen und Unternehmensgrößenkategorien in dieser Statistik vorgenommen wird. Gleiches gilt für eine wirtschaftszweigbezogene Betrachtung.

3. Nach der Ermittlung der unternehmensgrößenspezifischen absoluten (Netto-)Belastung folgt als nächster Schritt die Berechnung

59 Dies ist auf das Fehlen einer Gewerbesteuerstatistik seit 1970 zurückzuführen.

60 Nähere Aufschlüsse zur Vorgehensweise vermitteln die Ausführungen in den jeweiligen Kapiteln.

der unternehmensgrößenspezifischen relativen (Netto-)Belastung, indem die unternehmensgrößenspezifische (Netto-)Belastung zu geeigneten Größen in Beziehung gesetzt wird. Für die Bildung der unternehmensgrößenspezifischen relativen (Netto-)Belastung stehen jedoch nur begrenzt Bezugsgrößen zur Verfügung.

- Die aktuellste Statistik mit Angaben über die Zahl der Beschäftigten in Unternehmensgrößenklassen (nach der Beschäftigtenzahl) liegt für das Jahr 1970 vor. Neuere Daten dazu existieren allenfalls vereinzelt für wenige Wirtschaftsbereiche und dann häufig nicht für alle Unternehmensgrößenklassen.
- Für Leistungsgrößen wie Bruttonutzenwert, Nettobutzenwert, Brutto- und Nettowertschöpfung sind unternehmensgrößenspezifische Angaben nur für das Produzierende Gewerbe ab 20 Beschäftigten und das erst seit 1975 verfügbar.
- Die bei der Erstellung der vorliegenden Untersuchung verfügbaren aktuellsten Daten zur unternehmensgrößenspezifischen Gewerbesteuerverteilung können der Gewerbesteuerstatistik von 1970 entnommen werden.

Wie bereits erwähnt, stellt der steuerbare Umsatz die einzige laufend erhobene, das heißt in Zweijahresabständen verfügbare und gleichzeitig nach der Unternehmensgröße aufgespaltene Größe dar. Zu dem Problem der Verfügbarkeit einer nach der Unternehmensgröße gegliederten Bezugsgröße tritt als weitere Schwierigkeit hinzu, daß sich die Bezugsgröße auf die Unternehmensgrößenklasse und den Unternehmenskreis (Wirtschaftszweige) beziehen muß, für die die Abgaben bzw. die Nettobelastung ermittelt wurden. Uneingeschränkt kann dieses Identitätsproblem nur für die "Kostensteuerbelastung" des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten gelöst werden. Das Identitätsproblem ergibt sich zum einen daraus, daß dem Steuerrecht (und damit auch den entsprechenden Steuerstatistiken) und den dort verwendeten Begriffen Gewerbebetrieb (bei der Gewerbesteuer), Betriebsvermögen (bei der Vermögen-

steuer), Einkünfte aus Gewerbebetrieb (bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer) und steuerbarer Umsatz (bei der Umsatzsteuer) kein einheitlicher Unternehmensbegriff zugrunde liegt. Zum anderen sind Schwierigkeiten bei der Abstimmung der Daten darauf zurückzuführen, daß die bestehenden Statistiken unterschiedliche Systematiken der Wirtschaftszweige verwenden.

Neben den in den Punkten 1 bis 3 gemachten Bemerkungen sind noch einige weitere Tatbestände zu erwähnen, die die Datenlage kennzeichnen:

- Im Untersuchungszeitraum ist es zu einigen Änderungen in der Datenerhebung gekommen. Positiv aufzuführen ist insbesondere der Ausbau der Kostenstruktur- sowie der Personal- und Personalnebenkostenerhebungen, wenngleich in Randbereichen weiterhin Lücken bestehen⁶¹. Negativ zu beurteilen ist hingegen die Einstellung der Gewerbesteuerstatistik⁶², die zu gravierenden Einschränkungen unternehmens- und unternehmensgrößenbezogener Aussagemöglichkeiten geführt hat, sowie das Fehlen einer (letztmals 1970 erstellten) sogenannten Arbeitsstättenzählung. Durch die im Untersuchungszeitraum eingetretenen Änderungen wird die Vergleichbarkeit der einzelnen Untersuchungsjahre beeinträchtigt.
- Unternehmensgrößenspezifische Daten werden in mehreren Statistiken wiedergegeben, die jedoch die Unternehmen nach unterschiedlichen Merkmalen, wie zum Beispiel der Beschäftigtenzahl, der Arbeitnehmerzahl, dem Gewerbekapital und dem Umsatz, in Größenklassen gliedern. Werden Daten der einzelnen Statistiken aufeinander bezogen, so ergibt sich das Problem,

61 Dies betrifft insbesondere sehr kleine Unternehmen und den Dienstleistungsbereich.

62 Hierbei ist jedoch zu bemerken, daß das Bundesministerium der Finanzen im Herbst 1984 die Fertigstellung einer sogenannten Geschäftsstatistik für 1981 plant, die ähnlich wie die Gewerbesteuerstatistik aufgebaut ist.

übereinstimmende Grenzziehungen für kleine, mittlere und große Unternehmen vorzunehmen. Dies ist jedoch nur näherungsweise möglich.

Eine umfassende Untersuchung der unternehmensgrößenspezifischen Be- und Entlastung durch staatliche Abgaben und Transfers stößt auf Grenzen vielfältiger Art, wobei insbesondere eine lückenhafte Datenbasis und die Personalsteuern zu nennen sind.

Eine wesentliche Aufgabe dieser Untersuchung war es, eine umfassende Zahlenbasis über die Belastung der Unternehmen und der Unternehmensgrößenkategorien zusammenzustellen.

Trotz aller bestehenden Probleme und bei Anerkennung aller Grenzen der Aussagefähigkeit des Datenmaterials können wichtige Erkenntnisse über die unternehmensgrößenspezifische Nettobelastung gewonnen werden, was die folgende Analyse zeigt.

Drittes Kapitel

Die Belastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern"

- A. Zur Erfassung der Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern"¹ in den einzelnen Untersuchungsjahren

Bei der Erfassung der Belastung von Unternehmen unterschiedlicher Größe durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" wurden 1970 einerseits und 1975 und 1980 andererseits unterschiedliche Wege beschritten. Die Notwendigkeit dafür ergab sich daraus, daß für diese Jahre auf kein einheitliches statistisches Material zurückgegriffen werden konnte.

Als Grundlage der Analyse des Jahres 1970 wurde die Gewerbesteuerstatistik für das Jahr 1970 herangezogen. Da eine solche Statistik für die Jahre nach 1970 nicht mehr erstellt wurde (eine ähnliche Statistik für 1981 ist noch in Bearbeitung), ergibt sich das Problem, wie die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenkategorien in den Jahren 1975 und 1980 ermittelt werden soll. Eine Übertragung der Gewerbeertrags- und Gewerbekapitalstrukturen des Jahres 1970 auf 1975 und insbesondere auf 1980 ist nicht als sinnvoll anzusehen: Zum einen kann es zu Verschiebungen zwischen Ertrags- und Kapitalkomponente der Gewerbesteuer kommen. Da, wie noch gezeigt wird, die ermittelten Verteilungen der Gewerbeertragsteuer und der Gewerbekapitalsteuer auf Unternehmensgrößenklassen u. U. stark voneinander abweichen, können solche Verschiebungen die darzustellende unternehmensgrößenspezifische Belastung erheblich verzerren. Zum anderen sind auch Schwankungen der unternehmensgrößenspezifischen Belastung durch Veränderungen innerhalb der Ertrags- bzw. der Kapitalkomponente wahrscheinlich. Aus diesem Grunde wurde für die Jahre 1975 und 1980

¹ Die unternehmensgrößenspezifische Belastung durch die Vermögensteuer wird in einem gesonderten Kapitel behandelt.

auf die Kostenstrukturstatistiken des Statistischen Bundesamtes zurückgegriffen. Da diese allerdings erst seit 1975 eine breitere Basis aufweisen, konnten sie im Jahre 1970 nicht verwendet werden.

Beide Quellen, die Gewerbesteuerstatistik und die Kostenstrukturstatistik, weisen einige Eigenarten auf, die ihre Aussagefähigkeit einschränken. Auf diese Besonderheiten wird später eingegangen. Vorweg muß jedoch erwähnt werden, daß in den 1975 und 1980 verwendeten Kostenstrukturstatistiken die Gewerbesteuer zum Teil zusammen mit anderen Steuern, "die als Kosten anzusehen sind"², ausgewiesen wird. Die wichtigste dieser Steuern, die Grundsteuer, sowie die Grunderwerbsteuer werden deshalb 1970 im Anschluß an die Gewerbesteueranalyse 1970 besprochen.

Bedingt durch die verwendeten unterschiedlichen Quellen ergibt sich eine Reihe von weiteren Abweichungen in der Aussagefähigkeit der Daten in den einzelnen Untersuchungsjahren.

Im Jahre 1970 werden die aufgenommenen Steuern getrennt betrachtet. Die dabei gewonnenen Ergebnisse sind jedoch zum Teil nur grobe Annäherungen. Die Vorgehensweise bei der isolierten Ermittlung der unternehmensgrößenspezifischen Belastung insbesondere durch die Grund- und Grunderwerbsteuer ist nicht unproblematisch. Durch die Verfügbarkeit einer Gewerbesteuerstatistik für das Jahr 1970 konnte auf die einzelnen Komponenten der Gewerbesteuer, die Gewerbeertrag-, die Gewerbekapital- und die Lohnsummensteuer, eingegangen werden. Die Untersuchung der unternehmensgrößenspezifischen Verhältnisse in einzelnen Sektoren oder gar Wirtschaftszweigen war anhand dieser Statistik jedoch nicht möglich.

2 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 4: Produzierendes Gewerbe, Reihe 4.3.1: Kostenstruktur der Unternehmen im Bergbau, Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe 1980, Stuttgart und Mainz 1982, S. 93.

Der Kreis der einzubeziehenden Steuern konnte 1975 und 1980 zum Teil nicht frei bestimmt werden. Es mußte vielmehr ein nicht trennbarer Block von Steuern erfaßt werden, der auch einige Abgaben enthielt, deren Erfassung nicht beabsichtigt war. Dieser Nachteil wird jedoch durch die relativ geringe Bedeutung dieser Abgaben eingeschränkt. Es handelt sich hierbei um die Wechselsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und Gebühren und Beiträge. Als Vorteil der 1975 und 1980 verwendeten Kostenstrukturstatistiken erweist sich vor allem deren Tiefe sektorspezifische Gliederung³. Das von diesen Statistiken bereitgestellte statistische Material erlaubt umfangreiche Auswertungsmöglichkeiten, die auch genutzt wurden.

Eine Erfassung der unternehmensgrößenspezifischen Belastung durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" in allen Wirtschaftszweigen ist 1975 und 1980 nicht möglich, da entsprechendes Datenmaterial nicht zur Verfügung steht.

- B. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Gewerbesteuer, die Grundsteuer und die Grunderwerbsteuer im Jahre 1970
- I. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Gewerbesteuer im Jahre 1970
- 1. Wesen und Aufbau der Gewerbesteuer

Im folgenden werden zunächst die wichtigsten Merkmale der Gewerbesteuer, soweit sie für die Untersuchung relevant sind, kurz erläutert.

Als Objekt- oder Realsteuer erfaßt die Gewerbesteuer bestimmte Objekte - in diesem Falle den Gewerbebetrieb - ohne Rücksicht darauf, wem die Erträge aus diesen Objekten zufließen oder wer Eigentümer dieser Objekte ist. Die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen spielt dabei also keine Rolle.

³ Dies gilt vor allem für das Produzierende Gewerbe.

Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, sowie die inländische Betätigung als Reisegewerbetreibender⁴. Unter Gewerbebetrieb werden drei Arten von gewerblichen Unternehmen verstanden:

a) Gewerbebetrieb kraft Betätigung. Es handelt sich dabei nach § 1 GewStDV um "eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist. Die Gewinnabsicht (das Streben nach Gewinn) braucht nicht der Hauptzweck der Betätigung zu sein. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn (die Gewinnabsicht) nur ein Nebenzweck ist". Diese als Gewerbebetriebe kraft Betätigung charakterisierten Gewerbebetriebe müssen also folgende Merkmale aufweisen⁵:

- Selbständigkeit (Handeln auf eigene Gefahr und Rechnung).
- Nachhaltigkeit (auf längere Dauer gerichtetes Handeln, Tätigkeit mit Wiederholungsabsicht).
- Streben nach Gewinn (das alleinige Anstreben von Zinsen aus einer Kapitalanlage genügt nicht. Zumindest nebenbei muß die Absicht bestehen, eine positive Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen zu erzielen).
- Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

4 Vgl. §§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 35 a GewStG; zum folgenden vgl. auch Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 1. Buch..., S. 184 ff. und ders., Betrieb und Steuer, 3. Buch: Die Substanzsteuern, 3., überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1980, S. 137 ff.

5 Vgl. Blümich, Walter, Boyens, Walter u. a., Gewerbesteuer-gesetz nebst Durchführungsverordnung, Einführungsgesetz (aus-zugsweise) und Verwaltungsanweisungen, 8., völlig neubear-beitete Auflage, Berlin und Frankfurt 1968, S. 31 f. sowie Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 3. Buch..., S. 77.

- b) Gewerbebetriebe kraft Rechtsform. Ihre Tätigkeit gilt nach § 2 Abs. 2 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Uneingeschränkt kann diese Aussage jedoch nur auf Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit angewendet werden. Für weitere in § 2 Abs. 2 GewStG genannte Gewerbebetriebe kraft Rechtsform, nämlich offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und andere Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, werden gewisse Einschränkungen gemacht⁶.
- c) Gewerbebetriebe kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Darunter fallen nach § 2 Abs. 3 GewStG wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der nichtrechtsfähigen Vereine.

Für Gewerbebetriebe von Einzelpersonen gilt, daß die in ihrem Eigentum stehenden Betriebe einen Steuergegenstand bilden, falls diese eine wirtschaftliche Einheit darstellen. Gewerbebetriebe kraft Rechtsform gelten immer als jeweils einheitlicher Gewerbebetrieb⁷.

Bei der Gewerbesteuer lassen sich unterscheiden die

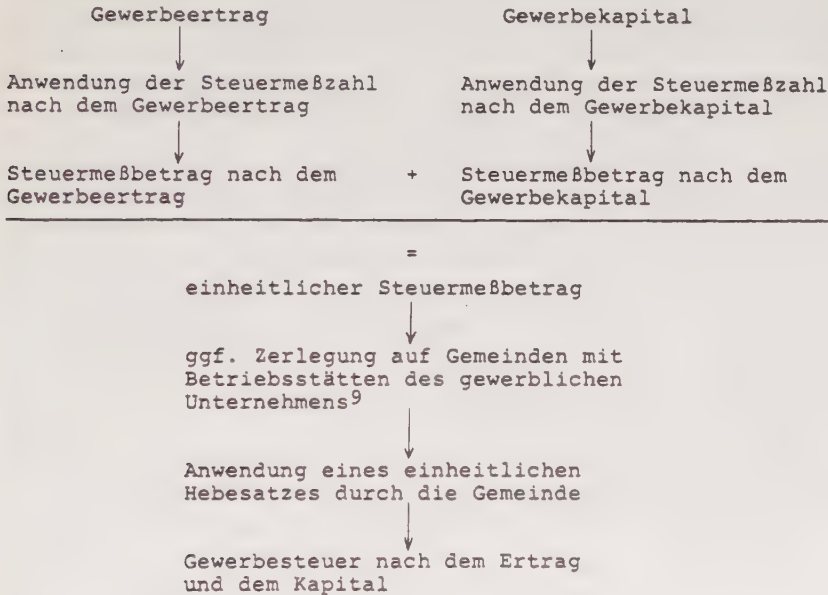
- Gewerbeertragsteuer,
- Gewerbekapitalsteuer und
- Lohnsummensteuer (seit dem 1. 1. 1980 entfallen).

Die Gewerbesteuer nach dem Ertrag und dem Kapital ist eine einheitliche Steuer, die zwar von zwei unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen ausgeht, aber gemeinsam festgesetzt und

6 Die Tätigkeit muß bei diesen Unternehmen gewerblich sein. Eine OHG, die ausschließlich Landwirtschaft betreibt, ist nicht gewerbesteuerpflichtig. Vgl. Blümich, Walter, Boyens, Walter u. a., Gewerbesteuergesetz..., S. 127.

7 Vgl. ebenda, S. 37 ff.

erhoben wird. Die Ermittlung der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital wird durch das folgende Schema verdeutlicht⁸:



Der Gewerbeertrag stellt den durch bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen modifizierten einkommensteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Gewinn dar¹⁰. Die vom Gesetz vorgeschriebenen Hinzurechnungen und Kürzungen des Gewinns (oder Verlusts) werden in den §§ 8 und 9 GewStG genannt. Die bei weitem wich-

8 Vgl. Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 3. Buch..., S. 137.

9 Daneben kann auch eine zeitliche Zerlegung eine Rolle spielen. Vgl. § 28 GewStG.

10 Vgl. § 7 GewStG. Bei Kapitalgesellschaften wird das Einkommen vor Verlustabzug als Gewinn herangezogen. Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften zählen außerordentliche Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben usw. i. d. R. nicht zum Gewinn.

tigsten Hinzurechnungen bestehen in den Zinsen für Dauerschulden (1970: 84 % aller Hinzurechnungen), die zusammen mit den Anteilen am Verlust von Personengesellschaften rund 90 % aller Hinzurechnungen des Jahres 1970 ausmachten¹¹. Die bedeutendsten Kürzungen stellen die Anteile am Gewinn von Personengesellschaften und die Grundbesitz-Abzüge dar¹².

Nach der Berücksichtigung von Hinzurechnungen und Kürzungen erfolgt u. U. ein Abzug vorgetragener Verluste (vgl. § 10 a GewStG). Vor der Anwendung der Steuermeßzahl auf den Gewerbeertrag erfolgt seit 1980 bei natürlichen Personen und Mitunternehmergemeinschaften der Abzug eines Freibetrages von 36 000 DM. Auf den Gewerbeertrag nach Verlust- und Freibetragsabzug wurde 1980 im allgemeinen eine Steuermeßzahl von 5 % angewendet. Im Gegensatz dazu galten 1970 und 1975 für den Gewerbeertrag folgende Freibeträge und Steuermeßzahlen für Einzelunternehmen und Mitunternehmergemeinschaften:

Tabelle 3: Freibeträge und Steuermeßzahlen der Gewerbesteuer für Einzelunternehmer und Mitunternehmergemeinschaften 1970 und 1975

1970			1975		
Gewerbeertrag in DM	Steuermeßzahl auf den Ertrag in %		Gewerbeertrag in DM	Steuermeßzahl auf den Ertrag in %	
bis 7 200	0		bis 15 000	0	
für			für		
weitere 2 400	1		weitere 3 600	1	
" 2 400	2		" 3 600	2	
" 2 400	3		" 3 600	3	
" 2 400	4		" 3 600	4	
über 16 800	5		über 29 400	5	

¹¹ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie L: Finanzen und Steuern, Reihe 9: Realsteuern, II. Gewerbesteuer, Ertrag und Kapital 1970, Stuttgart und Mainz 1976, S. 13, im folgenden zitiert als "Gewerbesteuerstatistik". Ab dem 1. 1. 1984 werden nur noch 50 % der Zinsen für Dauerschulden hinzuge-rechnet.

¹² 1980 betrugen diese i. d. R. 1,2 % des um 40 % erhöhten Einheitswertes der Betriebsgrundstücke.

Bei allen anderen Unternehmen war sowohl 1970 als auch 1975 eine Steuermeßzahl von 5 % des Gewerbeertrages maßgebend¹³.

Als Ausgangsgröße zur Berechnung des Gewerbekapitals dient der Einheitswert des gewerblichen Betriebes im Sinne des Bewertungsgesetzes, der ebenfalls durch bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen verändert wird¹⁴. Bei den Hinzurechnungen sind besonders Dauerschulden zu nennen, die 1970 98 % aller dem Einheitswert zugeschlagenen Beträge ausmachten. Die wichtigsten Kürzungen stellten die Summe der Einheitswerte der Betriebsgrundstücke und bestimmte Beteiligungen dar¹⁵. Während 1980 ein Gewerbekapital-Freibetrag in Höhe von 60 000 DM eingeräumt wurde¹⁶, galten 1970 und 1975 nur Besteuerungsgrenzen, die jeweils 6 000 DM ausmachten. In allen drei Jahren galt für das Gewerbekapital eine Steuermeßzahl von 0,2 %.

Die dritte Gewerbesteuerart ist die Lohnsummensteuer, die allerdings ab dem 1. 1. 1980 nicht mehr erhoben wird. Als Bemessungsgrundlage diente bei ihr die Lohnsumme, die monatlich (eventuell vierteljährlich) an die Arbeitnehmer gezahlt worden war¹⁷. Dem Begriff Lohnsumme sind die Bruttoarbeitslöhne gleichzusetzen¹⁸. Nach gewissen, in § 24 GewStG festgeschriebenen Modifikationen der Lohnsumme wurde 1970 und 1975 Unternehmen bis zu 24 000 DM jährlicher Lohnsumme ein Freibetrag von 9 000 DM gewährt. Die Steuermeßzahl betrug bei der

13 Vgl. § 11 GewStG in der jeweils gültigen Fassung.

14 Vgl. § 12 GewStG in der jeweils gültigen Fassung.

15 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbesteuerstatistik..., S. 14.

16 Ab 1981 wird ein Freibetrag für Dauerschulden von 50 000 DM und ein Freibetrag auf das Gewerbekapital von 120 000 DM gewährt. 1983 mußten nur 60 % und 1984 nur 50 % der Dauerschulden (nach Abzug des Freibetrages von 50 000 DM) hinzugechnet werden.

17 Vgl. § 23 GewStG in der jeweils gültigen Fassung. Die Lohnsummensteuer wurde nicht in allen Gemeinden erhoben.

18 Vgl. Blümich, Walter, Boyens, Walter u. a., Gewerbesteuer-gesetz..., S. 905.

Lohnsummensteuer i. d. R. 0,2 %. Der durch die Anwendung dieser Steuermeßzahl auf die korrigierte Lohnsumme entstehende Steuermeßbetrag wurde mit dem von jeder Gemeinde festgesetzten Hebesatz multipliziert. Das Ergebnis stellte die Lohnsummensteuer dar.

Die auf die Steuermeßbeträge nach dem Gewerbeertrag und Gewerkekapiial sowie nach der Lohnsumme angewandten Hebesätze führen dazu, daß die Steuern auf den Gewerbeertrag und das Gewerkekapiial einerseits und die Lohnsumme andererseits in der Regel ein Vielfaches der Steuermeßbeträge ausmachen.

Abschließend ist noch zu erwähnen, daß die Gewerbesteuer bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb im Rahmen der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

2. Die Belastung durch die Gewerbeertrag- und die Gewerkekapiialsteuer 1970

Die Gewerbesteuerstatistik gibt die Steuermeßbeträge nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerkekapiial sowie den einheitlichen Steuermeßbetrag an, nicht jedoch die Gewerbesteuerschuld oder das tatsächliche Aufkommen der Gewerbesteuer. Es wurden deshalb die kassenmäßigen Gewerbesteuerereinnahmen des Jahres 1970 herangezogen; sie betrugen 10,728 Mrd. DM¹⁹.

Sollen nähere Aufschlüsse über die Auswirkung der beiden Komponenten der Gewerbesteuer auf die unternehmensgrößenspezifische Belastung gewonnen werden, so ist eine Trennung dieser beiden Bestandteile erforderlich. Die Trennung erfolgt anhand der Steuermeßbeträge nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerkekapiial. Diese Vorgehensweise kann jedoch nur zufällig die exakten Verhältnisse widerspiegeln. Das hat folgenden Grund:

¹⁹ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1972..., S. 408.

In den Gemeinden werden auf den einheitlichen Steuermeßbetrag unterschiedlich hohe Hebesätze angewandt. Sie erstreckten sich 1970 von 101 % bis über 300 % des einheitlichen Steuermeßbetrages²⁰. Durch die Verbindung unterschiedlich hoher Hebesätze und der in den einzelnen Gemeinden unterschiedlichen Zusammensetzung des einheitlichen Steuermeßbetrages kann es zu einer anderen Verteilung der Gewerbesteuer auf den Gewerbeertrag und das Gewerbekapital kommen, als dies bei der Verteilung nach den Steuermeßbeträgen nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital der Fall ist.

Eine exakte Aufteilung der Steuer auf die beiden Gewerbesteuerkomponenten wäre nur möglich, wenn jede Gemeinde untersucht würde. Nur so könnten die speziellen Kombinationen von Steuermeßbeträgen und Hebesätzen berücksichtigt werden. Dies ist jedoch zu aufwendig.

Die durch die Nichtberücksichtigung unterschiedlicher Hebesätze mögliche Fehlerquelle muß hingenommen werden, wenn getrennte Aussagen über die Belastungswirkungen von Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien gewonnen werden sollen.

Der einheitliche Steuermeßbetrag der Gewerbesteuer bestand 1970 zu 86,1 % aus dem Steuermeßbetrag nach dem Gewerbeertrag und zu 13,9 % aus dem Steuermeßbetrag nach dem Gewerbekapital. Von dem kassenmäßigen Gewerbesteueraufkommen von 10,728 Mrd. DM des gleichen Jahres wurden entsprechend 9,237 Mrd. DM der Gewerbeertragsteuer und 1,491 Mrd. der Gewerbekapitalsteuer zugeordnet.

Die unternehmensgrößenspezifische Verteilung der Gewerbesteuer nach dem Ertrag erfolgt anhand der Verteilung des Steuermeßbetrages nach dem Gewerbeertrag auf Unternehmensgrößenkategorien. Die Gewerbesteuerstatistik gliedert die Unternehmen jedoch nicht nach der Anzahl der Beschäftigten, sondern nach dem Gewerbekapital, das auch als ein möglicher Indikator für die

20 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1972..., S. 431.

Unternehmensgröße angesehen werden kann. Im Interesse der Vergleichbarkeit müssen Grenzen nach dem Gewerbekapital gefunden werden, die den Grenzen der Unternehmensgrößenkategorien nach der Beschäftigtenzahl entsprechen. Dazu werden zunächst unter Berücksichtigung der Gewerbesteuerbefreiungen (§ 3 GewStG) die Wirtschaftszweige ermittelt, die der Gewerbesteuer unterliegen, um die Zahl der in diesen Bereichen Beschäftigten zu erhalten. Anschließend wird das gesamte in der Gewerbesteuerstatistik erfaßte Gewerbekapital durch die Anzahl dieser Beschäftigten dividiert²¹. Daraus resultiert die Kennzahl Gewerbekapital in DM je Beschäftigten. Durch Multiplikation dieser Relation mit den Beschäftigtengrößenklassengrenzen von 49 bis 499 Beschäftigten erhält man annähernd entsprechende Unternehmensgrößenklassen für das Gewerbekapital²². Nach Rundung wurden folgende Grenzen festgelegt:

- Unternehmen bis zu 49 Beschäftigten entsprechen Unternehmen bis 750 000 DM Gewerbekapital,
- Unternehmen bis 499 Beschäftigten entsprechen Unternehmen bis zu 7,6 Mill. DM Gewerbekapital.

Die Vernachlässigung unterschiedlicher Kapitalintensitäten in einzelnen Wirtschaftsbereichen läßt sich nicht vermeiden, da die Gewerbesteuerstatistik keine Angaben über den Steuermeßbetrag nach dem Gewerbeertrag in den Gewerbekapitalklassen von einzelnen Wirtschaftszweigen macht.

Die folgende Tabelle gibt die Verteilung der Steuermeßbeträge nach dem Gewerbeertrag auf die Unternehmensgrößenkategorien und die daraus abgeleitete Verteilung der Gewerbeertragsteuer 1970 wieder.

-
- 21 Die von Hamer vorgenommene Abgrenzung der Unternehmensgrößenkategorien nach dem Gewerbekapital erfolgte mittels der Kennzahl Gewerbekapital je Beschäftigten der gewerblichen Wirtschaft. Eine exakte Definition des Begriffs gewerbliche Wirtschaft wird jedoch nicht gegeben.
- 22 Es muß jedoch angemerkt werden, daß sich die Beschäftigtenzahl der der Gewerbesteuer unterliegenden Bereiche nur annähernd ermitteln läßt.

Tabelle 4 : Gewerbeertragsteuer der Unternehmensgrößenkategorien 1970.

Unternehmensgrößenkategorien nach dem Gewerbekapital in DM	Steuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag		Steuer auf den Gewerbeertrag in in Mill. DM
	in Mill. DM	in %	
unter 750 000	1 578	44,5	4 110
750 000 - 7,6 Mill.	760	21,4	1 977
über 7,6 Mill.	1 209	34,1	3 150
Insgesamt	3 547	100	9 237

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbesteuerstatistik 1970 ..., S. 43, eigene Berechnungen.

An dieser Stelle sei nochmals darauf hingewiesen, daß im Steuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag bereits der Freibetrag und die gestaffelten Steuermesszahlen für Einzelunternehmen und Mitunternehmergemeinschaften enthalten sind. Wie das Ergebnis zeigt, trugen die kleinen und mittleren Unternehmen 1970 knapp 2/3 der Gewerbeertragsteuer.

Die Verteilung der Gewerbekapitalsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien ist der Tabelle 5 zu entnehmen²³.

²³ Die Besteuerungsgrenze von 6 000 DM ist im Steuermessbetrag nach dem Gewerbekapital bereits berücksichtigt.

Tabelle 5 : Gewerbekapitalsteuer der Unternehmensgrößenkategorien 1970

Unternehmensgrößenkategorien nach dem Gewerbekapital in DM	Steuermeßbetrag nach dem Gewerbekapital		Steuer auf das Gewerbekapital in Mill. DM
	in Mill. DM	in %	
unter 750 000	126	22,0	328
750 000 bis 7,6 Mill.	111	19,3	288
über 7,6 Mill.	337	58,7	875
Insgesamt	574	100	1 491

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbesteuerstatistik 1970 ..., S. 47; eigene Berechnungen.

Zu dem Aufkommen der Gewerbekapitalsteuer trugen die kleinen und mittleren Unternehmen mit zusammen 41,29 % erheblich weniger bei als zum Aufkommen der Gewerbeertragsteuer (65,9 %).

Tabelle 6 gibt die Verteilung der gesamten Gewerbesteuer nach dem Ertrag und dem Kapital auf Unternehmensgrößenkategorien wieder²⁴.

Unterschiede zu den Ergebnissen von Hamer ergeben sich bei im Prinzip gleicher Vorgehensweise durch die unterschiedliche Grenzziehung für kleine und mittlere Unternehmen (vgl. S. 58).

²⁴ Durch die Rundungen ergeben sich Abweichungen zwischen Teil- und Gesamtergebnis.

Tabelle 6 : Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer der
Unternehmensgrößenkategorien 1970

Unternehmensgrößenkategorien nach dem Gewerbekapital in DM	Einheitlicher Steuer- meßbetrag		Gewerbsteuer nach dem Ertrag und dem Kapital in Mill. DM
	in Mill.DM	in %	
unter 750 000	1 703 912	41,4	4 441
750 000 bis 7,6 Mill.	879 801	21,1	2 264
über 7,6 Mill.	1 545 631	37,5	4 023
Insgesamt	4 120 344	100	10 728

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbsteuerstatistik 1970 ..., S. 43 und 47; eigene Berechnungen.

Demnach trugen 1970 kleine und mittlere Unternehmen 62,5 % der Gewerbsteuer nach dem Ertrag und dem Kapital.

Zur Beurteilung der relativen Bedeutung der Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer wurden Verteilungsquotienten gebildet. Als Bezugsgrößen dienten hierbei die Beschäftigtenzahl, das Gewerbekapital und der Umsatz (vgl. die Tabellen 7, 8 und 9).

Tabelle 7: Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital 1970 auf der Grundlage von Beschäftigtenzahlen²⁵ nach Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen	Beschäftigte	Gewerbesteuer nach dem Ertrag und dem Kapital in Mill. DM	durchschnittliche Belastung in DM je Beschäftigten	Gewerbesteuer in DM je Beschäftigten	Verteilungsquotient
klein	8 074 848	4 441	$\frac{10728000000}{20\ 417\ 581}$	550	1,05
mittel	5 154 621	2 264	= 525	439	0,84
groß	7 188 112	4 023		560	1,07

Insgesamt 20 417 581 10 728

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbesteuerstatistik 1970 ...; ders., Statistisches Jahrbuch 1974, S. 184 ff., Statistisches Jahrbuch 1972, S. 320 und 409 sowie eigene Berechnungen.

²⁵ Beschäftigtenzahl laut Arbeitsstättenzählung 1970, vgl. Statistisches Jahrbuch 1974, S. 184 ff. Ohne die Beschäftigten der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundespost. Der Unternehmensbegriff der Arbeitsstättenzählung 1970 ist weiter gefaßt als der Begriff des gewerblichen Unternehmens. Enthalten sind z. B. auch die Unternehmen freiberuflich Tätiger, die nicht als gewerbliche Unternehmen im Sinne des GewStG anzusehen sind. Der Verteilungsquotient insbesondere der kleinen Unternehmen fällt dadurch etwas zu gering aus.

Tabelle 8: Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital 1970 auf der Grundlage des Gewerbekapitals nach Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen	Gewerbe- kapital in 1000 DM	Gewerbe- steuer in Mill. DM	durchschnitt- liche Belastung in DM pro 1000 DM Gewerbe- kapital	Gewerbe- steuer in DM pro 1000 DM Gewerbe- kapital	Verteilungs- quotient
klein	64 498 417	4 441	$\frac{10728000000}{291\ 435\ 530}$	69	1,86
mittel	56 077 001	2 264		40	1,08
groß	170 860 112	4 023	= 37	24	0,65

Insgesamt 291 435 530 10 728

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbesteuerstatistik 1970 ..., S. 47; ders., Statistisches Jahrbuch 1972, S. 409 und eigene Berechnungen.

Tabelle 9: Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital 1970 auf der Grundlage von Umsätzen nach Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen ²⁶	steuerbarer Umsatz in 1000 DM	Gewerbesteuer in Mill. DM	durchschnittliche Belastung in DM je 1000 DM Umsatz	Gewerbesteuer in DM pro 1000 DM Umsatz	Verteilungsquotient
klein	373 844 219	4 441	$\frac{10728000000}{1426009991}$	11,94	1,58
mittel	348 119 479	2 264		6,53	0,86
groß	693 364 789	4 023	= 7,52	5,80	0,76
Insgesamt	1 415 328 487	10 728			

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbesteuerstatistik 1970...; ders., Fachserie L: Finanzen und Steuern, Reihe 7: Umsatzsteuer 1970, Stuttgart und Mainz 1972, im folgenden zitiert als "Umsatzsteuerstatistik 1970"; ders., Statistisches Jahrbuch 1972, S. 409 sowie eigene Berechnungen.

26 Um den Unternehmensgrößenkategorien nach der Beschäftigtenzahl steuerbare Umsätze zuordnen zu können, mußten diesen Größenkategorien entsprechende Umsatzgrößenkategorien ermittelt werden. Die Grenzen der Unternehmensgrößenkategorien nach dem Umsatz wurden aus den Beschäftigten- und Umsatzzahlen des Produzierenden Gewerbes, des Handels und des Sektors Verkehr und Nachrichtenübermittlung gewonnen und verlaufen bei 3,2 und 32,3 Mill. DM Umsatz.

27 Steuerbare Umsätze aller umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen ohne die steuerbaren Umsätze der Deutschen Bundesbahn, der Deutschen Bundespost und der Land- und Forstwirtschaft. Der steuerbare Umsatz der mittleren und großen Unternehmen konnte nicht ganz exakt ermittelt werden.

Wird die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital auf die Beschäftigtenzahl bezogen, so weisen die kleinen Unternehmen trotz ihrer hohen absoluten Gewerbeertragsteuerzahlungen im Jahre 1970 nur eine leicht überdurchschnittliche Belastung auf. Dies dürfte vor allem auf die hohe Arbeitsintensität dieser Unternehmen zurückzuführen sein. Als die am stärksten belastete Unternehmensgrößenkategorie weist dieser Verteilungsquotient die Großunternehmen aus, was jedoch besonders auf deren im Verhältnis zu kleinen und mittleren Unternehmen geringen Arbeitsintensität beruhen dürfte.

Wird statt der Beschäftigtenzahl das Gewerbekapital als Bezugsgröße herangezogen, ergibt sich für den Verteilungsquotienten der kleinen Unternehmen infolge ihrer geringen Kapitalintensität ein sehr hoher Wert, der rund dreimal so hoch liegt wie der der Großunternehmen. Die mittelgroßen Unternehmen werden ebenfalls noch überdurchschnittlich belastet.

Bezieht man die Gewerbesteuerzahlungen der Unternehmen auf den Umsatz, so ist eine stark überdurchschnittliche Belastung der in kleinen Unternehmen getätigten Umsätze durch die Gewerbesteuer festzustellen. Mittelgroße und große Unternehmen werden hingegen unterdurchschnittlich belastet, wobei die Belastung der Umsätze der Großunternehmen nur rund 3/4 der durchschnittlichen Belastung aller Unternehmen und rund 50 % der relativen Belastung der kleinen Unternehmen ausmacht.

3. Die Belastung durch die Lohnsummensteuer

Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Lohnsummensteuer im Jahre 1970 konnte nur näherungsweise ermittelt werden. Die als Quelle dienende Lohnsummensteuerstatistik des Jahres 1970²⁸ nimmt eine Gliederung der Unternehmen entsprechend ihrer Lohnsumme vor und ordnet den Lohnsummengruppen die Lohnsummensteuer zu. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, Unternehmensgrößenkategorien nach der Lohnsumme zu bilden, die den

²⁸ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie L: Finanzen und Steuern, Reihe 9: Realsteuern, II. Gewerbesteuer, Lohnsummensteuer 1970, Stuttgart und Mainz 1975, im folgenden zitiert als "Lohnsummensteuerstatistik 1970".

Unternehmensgrößenkategorien nach der Beschäftigtenzahl entsprechen.

Zur Ermittlung der durchschnittlichen Lohnsumme eines Unternehmens mit 49 bzw. 499 Beschäftigten wurde die jährliche Bruttolohn- und Gehaltssumme je beschäftigten Arbeitnehmer im Jahre 1970 in Höhe von 13 773 DM²⁹ mit der Beschäftigtenzahl von 49 bzw. 499 multipliziert. Als durchschnittliche Grenzen der Unternehmensgrößenkategorien ergeben sich Beträge von rund 675 000 und 6,873 Millionen DM Lohnsumme. Diese Grenzen decken sich jedoch nicht mit den Lohnsummengrenzen der Lohnsummensteuerstatistik. Es mußte deshalb eine Annahme über die Verteilung der Lohnsummensteuer bzw. der Lohnsumme innerhalb zum Beispiel der Lohnsummengruppe von 0,5 bis 1 Mill. DM Lohnsumme gemacht werden. Mangels anderer Kenntnisse wurde angenommen, daß sich die Lohnsumme und damit (bei proportionalem Steuersatz) die Lohnsummensteuer gleichmäßig auf die Lohnsummengruppe verteilt³⁰.

Die Lohnsummensteuer der Lohnsummengruppe von 500 000 bis 1 Million DM Lohnsumme wurde daher zu 35 % (175 000 von 500 000) den Unternehmen mit bis zu 675 000 DM Lohnsumme zugeordnet. Die Verteilung der Lohnsummensteuer auf die Unternehmensgrößenkategorien ist Tabelle 10 zu entnehmen.

29 Vgl. Der Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung (Hrsg.), Statistisches Taschenbuch 1982, Arbeits- und Sozialstatistik, Bonn 1982, Tabelle 1.13.

30 Dies impliziert die Annahme, daß die geringere Lohnsumme und damit geringere Lohnsummensteuer der kleineren Unternehmen der Lohnsummengruppe durch eine größere Anzahl dieser Unternehmen im Verhältnis zu der Anzahl der größeren Unternehmen der Lohnsummengruppe kompensiert wird.

Tabelle 10: Verteilung der Lohnsummensteuer auf Unternehmensgrößenkategorien im Jahre 1970

Unternehmen	Unternehmen mit... bis ... Mill. DM Lohnsumme	Lohnsummensteuer (Soll)		Lohnsummensteuer (Kasse) in Mill. DM
		in 1 000 DM	in %	
klein	unter 0,675	320 553	22,7	315
mittel	0,675 - 6,873	432 309	30,7	427
groß	über 6,873	655 978	46,6	647
Insgesamt		1 408 840	100	1 389

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Lohnsummensteuerstatistik 1970 ..., S. 14; ders. Statistisches Jahrbuch 1972 ..., S. 408 sowie eigene Berechnungen.

Gegenüber Hamer weisen die hier gewonnenen Ergebnisse einen um 2,4 Prozentpunkte geringeren Anteil der kleinen und mittleren Unternehmen am Aufkommen der Lohnsummensteuer auf. Die Abweichung ist darauf zurückzuführen, daß Hamer die Grenze für kleine und mittlere Unternehmen (geringfügig) zu hoch ansetzt. Er verwendet zur Findung der Lohnsummengrenze für kleine und mittlere Unternehmen das Bruttoeinkommen aus unselbständiger Arbeit je Arbeitnehmer statt der Bruttolohn- und Gehaltssumme je Arbeitnehmer. Im Bruttoeinkommen aus unselbständiger Arbeit sind jedoch auch die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung enthalten, die nicht als Bestandteil der Lohnsumme anzusehen sind.

Um die relative Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Lohnsummensteuer darzustellen, wurden die Lohnsummensteuerzahlungen der Unternehmensgrößenkategorien zu ihren Umsätzen in Beziehung gesetzt sowie Verteilungsquotienten gebildet (vgl. Tabelle 11).

Tabelle 11: Verteilungsquotienten der Lohnsummensteuer 1970 auf der Grundlage von Umsätzen nach Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen	steuerbarer Umsatz in 1000 DM	Lohnsummensteuer in Mill. DM	Lohnsummensteuer in DM je 1000 DM Umsatz	Verteilungsquotient
klein	373 844 219	315	0,84	0,86
mittel	348 119 479	427	1,23	1,25
groß	693 364 789	647	0,93	0,95
Insgesamt	1 415 328 487	1 389		

Quelle: Vgl. Tabelle 10 sowie Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Umsatzsteuerstatistik 1970 ..., und eigene Berechnungen.

Der auffallend niedrige Verteilungsquotient der kleinen Unternehmen ist unter anderem darauf zurückzuführen, daß bei gegebenem Umsatz der Unternehmensgrößenkategorien der Anteil der tätigen Inhaber bei kleinen Unternehmen im Verhältnis zu anderen Unternehmensgrößenkategorien sehr hoch ist. Die Entlohnung der Tätigkeit der Inhaber in ihrem Unternehmen geht jedoch nicht in die Lohnsumme ein. Am stärksten belastet durch die Lohnsummensteuer werden die mittleren Unternehmen.

II. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Grundsteuer im Jahre 1970

1. Allgemeine Kennzeichnung der Grundsteuer

Die Grundsteuer ist eine Objektsteuer, die das Objekt inländischer Grundbesitz besteuert. Auf persönliche oder wirtschaftliche Verhältnisse des Eigentümers nimmt die Grundsteuer mithin keine Rücksicht. Das Steuerobjekt Grundbesitz setzt sich nach § 2 GrStG zusammen aus:

1. Betrieben der Land- und Forstwirtschaft. Diese unterliegen der Grundsteuer A.

2. sogenannten "Grundstücken". Auf sie wird die Grundsteuer B erhoben. Der Grundsteuer B unterliegen u. a. auch die Betriebsgrundstücke von gewerblichen Betrieben³¹.

Die Grundsteuer A kann somit im folgenden außer Betracht bleiben. Es wird nur die Grundsteuer B behandelt.

Besteuerungsgrundlage der Grundsteuer ist der nach dem Bewertungsgesetz festgestellte Einheitswert. Für das Untersuchungsjahr 1970 waren die Wertverhältnisse des Jahres 1935 ausschlaggebend, während für 1975 und 1980 die Wertverhältnisse von 1964 galten³².

Die Grundsteuer wird wie die Gewerbesteuer in einem zweistufigen Verfahren berechnet. Auf die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer, den Einheitswert, wird eine Steuermeßzahl angewendet. Die Steuermeßzahl der Grundsteuer B war 1970 für bebaute Grundstücke zwischen 5 und 10 ‰ gestaffelt³³. Die Steuermeßzahl richtete sich hier nach der Gemeindegrößenklasse, dem Alter der Gebäude, der Benutzungsart und der Höhe des Einheitswertes. Für unbebaute Grundstücke galten 1970 Steuermeßzahlen von 5 und 10 von Tausend³⁴.

In den Jahren 1975 und 1980 betrugen die Steuermeßzahlen für Grundstücke nach § 15 Abs. 1 GrStG im allgemeinen 3,5 ‰.

31 Vgl. Troll, Max, Grundsteuergesetz, 3., neubearbeitete und erweiterte Auflage, München 1974, S. 41 ff.

32 Vgl. ebenda, S. 192.

33 Vgl. Troll, Max, Grundsteuer, 2., neubearbeitete Auflage, Berlin, Frankfurt 1966, S. 146.

34 Nach § 23 GrStDV galt eine Steuermeßzahl von 10 ‰ für Grundstücke, die für eigene oder fremde gewerbliche oder betriebliche Zwecke genutzt wurden oder Vorratsgelände öffentlicher oder gewerblicher Betriebe waren. Im übrigen galt eine Steuermeßzahl von 5 ‰ bei unbebauten Grundstücken.

Abweichend davon galt für Zweifamilienhäuser eine Steuermeßzahl von 3,1 ‰ und für Einfamilienhäuser eine solche von 2,6 ‰ für die ersten 75 000 der Bemessungsgrundlage und 3,5 ‰ für die restliche Bemessungsgrundlage (vgl. § 15 Abs. 2 GrStG).

Das Produkt aus Bemessungsgrundlage und Steuermeßzahl ergibt den Steuermeßbetrag. Liegt ein Grundstück in mehreren Gemeinden, so erfolgt eine anteilige Zerlegung des Steuermeßbetrages auf diese Gemeinden. Durch die Anwendung des gemeindeindividuellen Hebesatzes auf den Steuermeßbetrag (oder den Zerlegungsanteil) ergibt sich die Grundsteuer, die der Gemeinde zufließt.

2. Die Aufteilung der Grundsteuer B auf Unternehmen und private Haushalte

Das Aufkommen der Grundsteuer B entsteht aus der Besteuerung von Grundbesitz, der zu einem gewerblichen Betrieb gehört, sowie von Grundstücken, die nicht zu den ersteren zählen und weder von der Grundsteuer befreit sind noch zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören. Eine Isolierung des Steueraufkommens, das durch die Besteuerung des Grundbesitzes, der zu einem gewerblichen Betrieb gehört, entsteht, war aufgrund der 1970 bestehenden Datenlage nicht möglich. Dieses Steueraufkommen konnte deshalb nur mittels eines groben Schlüssels ermittelt werden, wodurch nur häherungsweise Erkenntnisse über das Volumen der die Unternehmen und die Unternehmensgrößenkategorien belastenden Grundsteuer B gewonnen werden können.

Als Schlüssel für die Ermittlung der die gewerblichen Unternehmen belastenden Grundsteuer B 1970 diente der Anteil der Einheitswerte der Geschäftsgrundstücke am Einheitswert aller bebau-

ten Grundstücke³⁵. Entsprechend diesem Anteil am Einheitswert aller bebauten Grundstücke wurde den gewerblichen Unternehmen ein Teil der Grundsteuer B zugeordnet.

Wie bereits erwähnt, war für das Jahr 1970 das Einheitswertniveau des Jahres 1935 ausschlaggebend. Der zugrundegelegte Anteil der Einheitswerte der Geschäftsgrundstücke an den gesamten Einheitswerten der bebauten Grundstücke orientiert sich mangels anderer Daten an den Verhältnissen vom 1. 1. 1964, bewertet mit dem Wertniveau von 1935.

Der Anteil der gewerblichen Unternehmen an der gesamten Einheitswertsumme aller bebauten Grundstücke wird durch den Anteil der Geschäftsgrundstücke nur unvollkommen repräsentiert. Dabei deuten einige Faktoren auf einen höheren, andere auf einen niedrigeren Anteil der gewerblichen Unternehmen an den gesamten Einheitswerten der bebauten Grundstücke hin, als dies durch den Einheitswertanteil der Geschäftsgrundstücke zum Ausdruck kommt.

Folgende Einflüsse weisen auf einen höheren Anteil der gewerblichen Unternehmen an der Einheitswertsumme der bebauten Grundstücke hin:

- Nicht berücksichtigt werden jene gewerbliche Unternehmen der Wohnungswirtschaft, die Eigentümer sogenannter Mietwohngrundstücke³⁶ sind und die nicht wegen ihrer Gemeinnützigkeit von der Grundsteuer befreit sind. Auf solche gewerbliche Wohnungsunternehmen entfällt jedoch nur ein geringer Teil der Einheitswerte der Mietwohnungsgrundstücke³⁷.

35 Geschäftsgrundstücke sind Grundstücke, die zu mehr als 80 % eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen. Zu den Begriffen Grundstück, Geschäftsgrundstück vgl. Rössler, Rudolf, Troll, Max u. a., Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 9., völlig neubearbeitete und erweiterte Auflage, München 1972, S. 586 ff. und S. 643 ff.

36 Zum Begriff Mietwohnungsgrundstücke vgl. Rössler, Rudolf, Troll, Max u. a., Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 9. Auflage ..., S. 647 ff.

37 Vgl. Der Bundesminister für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau, Das Wohnen in der Bundesrepublik, Ausgabe 1975, S. 12.

- Die sogenannten gemischtgenutzten Grundstücke³⁸ können ebenfalls Grundstücke von gewerblichen Unternehmen enthalten, wenn der Anteil der gewerblichen Nutzung 80 % und weniger beträgt.

Die auf einen geringeren als durch den Einheitswertanteil der Geschäftsgrundstücke zum Ausdruck kommenden Anteil der gewerblichen Unternehmen an den Einheitswerten aller bebauten Grundstücke hinwirkenden Faktoren sind:

- In den Einheitswerten der Geschäftsgrundstücke sind auch die Einheitswerte der Grundstücke enthalten, die öffentlichen Zwecken dienen.
- Bei den Geschäftsgrundstücken werden ebenfalls Grundstücke miterfaßt, die bis unter 20 % anderen als gewerblichen Zwecken dienen.
- Als Geschäftsgrundstücke werden auch solche Grundstücke einbezogen, die der Ausübung eines freien Berufes dienen.

Die gegensätzlichen Einflußgrößen auf den Einheitswertanteil der gewerblichen Unternehmen dürften sich zumindest zum Teil neutralisieren.

Neben dem Anteil der gewerblichen Unternehmen an der Einheitswertsumme aller Grundstücke spielen auch die zur Anwendung kommenden Steuermeßzahlen und die gemeindeindividuellen Hebesätze eine bedeutende Rolle.

Bei den Steuermeßzahlen kann nicht zweifelsfrei entschieden werden, inwieweit gewerblich genutzte Grundstücke 1970 höheren Steuermeßzahlen unterlegen haben. Auch die Frage, in welchem Umfang aufgrund unterschiedlicher Strukturen von Grundstücksarten und Hebesätzen in einzelnen Gemeinden die gewerblichen Unternehmen begünstigt oder benachteiligt werden, ist nur schwer zu beantworten.

38 Zum Begriff gemischtgenutzte Grundstücke vgl. Rössler, Rudolf, Troll, Max u. a., Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 9. Auflage .., S. 653 f.

Angesichts der vielfältigen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Grundsteuerbelastung der gewerblichen Unternehmen, der relativ geringen Bedeutung der die Unternehmen belastenden Grundsteuer und wegen der Ungewißheit, ob exakte Ergebnisse überhaupt ermittelbar sind, wurde auf eine tiefgreifende Untersuchung der Grundsteuerbelastung der gewerblichen Unternehmen verzichtet. Statt dessen wurde - wie bereits erwähnt - unterstellt, daß der Anteil der gewerblichen Unternehmen an der Grundsteuer B 1970 dem Anteil der Einheitswerte der Geschäftsgrundstücke an dem Einheitswert aller bebauten Grundstücke entspricht, wobei die Grundstücksverhältnisse vom 1. 1. 1964 und das Wertniveau von 1935 zugrundegelegt wurden. Danach beläuft sich der Anteil der gewerblichen Unternehmen an der Grundsteuer B im Jahre 1970 auf 23,5 %³⁹ oder 526 Mill. DM⁴⁰.

Der von Hamer ermittelte Anteil der gewerblichen Unternehmen an der Grundsteuer B von 65 %⁴¹ muß als weit überhöht angesehen werden. Der Grund hierfür liegt insbesondere darin, daß Hamer bei der Berechnung des Anteils des Einheitswerts der Betriebsgrundstücke an der Summe aus den Einheitswerten der Betriebsgrundstücke und des Grundvermögens der natürlichen Personen das Grundvermögen der natürlichen Personen der Vermögensteuerstatistik entnimmt. Die Vermögensteuerstatistik läßt jedoch jenes Grundvermögen der natürlichen Personen außer acht, das sich im Eigentum solcher Personen befindet, die nicht verpflichtet sind, eine Vermögensteuererklärung abzugeben, da ihr Gesamtvermögen die eingeräumten Freibeträge nicht überschreitet⁴².

39 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 14, Reihe 7.5.2, Einheitswerte des Grundvermögens 1964, Stuttgart und Mainz 1979, S. 23.

40 Das Aufkommen der Grundsteuer B belief sich 1970 auf 2.237 Mrd. DM. Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1972 ..., S. 408.

41 Vgl. Hamer, Eberhard, Wer finanziert ..., S. 66 f.

42 In der Vorgehensweise von Hamer ist weiterhin einzuwenden, daß er für das Jahr 1974 die Einheitswertverhältnisse von 1972 zugrundelegt, obwohl ab 1972 das Wertniveau von 1935 und 1974 das Wertniveau von 1964 ausschlaggebend war.

3. Die Verteilung des die Unternehmen belastenden Teils
der Grundsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien

Als Maßstab für die Zuweisung der ermittelten Grundsteuerbelastung der Unternehmen auf Unternehmensgrößenkategorien diene die Verteilung der Einheitswerte der Betriebsgrundstücke auf einzelne Gewerbekapitalgrößenklassen laut Gewerbesteuerstatistik⁴³. Als Grenzen der Unternehmensgrößenkategorien wurden wie bereits früher die Werte von 750 000 DM und 7,6 Mill. DM Gewerbekapital herangezogen, die aus den Beschäftigungsgrößenklassengrenzen von 49 und 499 Beschäftigten abgeleitet wurden.

Tabelle 12 gibt die Verteilung der Einheitswerte der Betriebsgrundstücke und die Verteilung der Grundsteuer B auf die Unternehmensgrößenkategorien wieder⁴⁴.

Tabelle 12: Verteilung der Einheitswerte der Betriebsgrundstücke und der Grundsteuer B auf Unternehmensgrößenkategorien 1970

Unternehmen	Einheitswerte der Betriebsgrundstücke in DM	in %	Grundsteuer B in Mill. DM
klein	8 922 158	34,1	179
mittel	6 696 893	25,6	135
groß	10 554 241	40,3	212
insgesamt	26 173 292	100	526

43 Die Einheitswerte der Betriebsgrundstücke werden in der Gewerbesteuerstatistik als ein Abzugsposten vom Einheitswert des gewerblichen Betriebes bei der Berechnung des Gewerbekapitals aufgeführt.

44 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbesteuerstatistik 1970 ..., S. 15.

Demnach trugen 1970⁴⁵ die kleinen und mittleren Unternehmen rund 60 % der die Unternehmen belastenden Grundsteuer. Wird die Grundsteuerbelastung zu den von den Unternehmensgrößenklassen getätigten Umsätze in Beziehung gesetzt, so zeigt sich wiederum eine stark überdurchschnittliche Belastung der von kleinen Unternehmen erzielten Umsätze. Während die mittleren Unternehmen noch leicht überdurchschnittlich betroffen sind, liegen die Großunternehmen 18 % unter dem Durchschnitt.

Tabelle 13: Verteilungsquotienten der Grundsteuer B 1970 auf der Grundlage der Umsätze

Unternehmen	steuerbarer Umsatz in 1 000 DM	Grundsteuer B in Mill. DM	Grundsteuer in DM pro 1000 DM Umsatz	Verteilungsquotient
klein	373 844 219	179	0,48	1,29
mittel	348 119 479	135	0,39	1,04
groß	693 364 789	212	0,31	0,82
insgesamt	1 415 328 487	526		

III. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Grunderwerbsteuer 1970

1. Allgemeine Kennzeichnung der Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer ist wie die bereits behandelte Gewerbe- und Grundsteuer eine Objektsteuer und gehört zu den Verkehrsteuern⁴⁵. Gegenstand der Grunderwerbsteuer sind Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG in bezug auf inländische Grundstücke. Bei diesen Erwerbsvorgängen ist es nicht erforderlich, daß ein Entgelt gezahlt wird. Unter den Begriff Grundstücke fallen insbesondere unbebaute und bebaute

⁴⁵ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Unsere Steuern von A - Z, 5. Auflage, Bonn 1982, S. 28.

Grundstücke (einschließlich der Gebäude), Erbbaurechte und Erbpachtrechte und Gebäude auf fremdem Grund und Boden⁴⁶. Die gesetzlichen Grundlagen der Grunderwerbsteuer in den Untersuchungsjahren, das Grunderwerbsteuergesetz 1940 oder die es ersetzenden Grunderwerbsteuergesetze der Länder, sahen zahlreiche Steuerbefreiungen und -begünstigungen vor, auf die hier jedoch nicht eingegangen werden soll und die auch nicht in die folgende Rechnung einbezogen werden konnten⁴⁷.

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist

- der Wert der Gegenleistung, der sich aus mehreren Faktoren zusammensetzt (§ 11 GrEStG 1940), oder
- der Wert des Grundstücks. Dieser wird dem Einheitswert gleichgesetzt und statt des Wertes der Gegenleistung zugrunde gelegt, falls zum Beispiel keine Gegenleistung vorliegt oder diese nicht zu ermitteln ist (vgl. § 12 GrEStG 1940).

Das Grunderwerbsteuerrecht sah im Untersuchungszeitraum zwei Steuersätze vor. Zum einen den Normalsteuersatz von 7 %, der sich aus einem Basissteuersatz von 3 % und einem Zuschlag für Stadt- und Landkreise in Höhe von 4 % zusammensetzte. Zum anderen wurde ein ermäßigter Steuersatz von 6 % zugrunde gelegt, der aus einem Basissteuersatz von 2 % und einem Zuschlag von 4 % bestand. Der ermäßigte Steuersatz von 6 % wurde insbesondere gewährt, soweit Grundstücke in Kapitalgesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht wurden.

2. Die Ermittlung der die Unternehmensgrößenkategorien treffenden Grunderwerbsteuer

Ähnlich wie bei der Grundsteuer kann bei der Grunderwerbsteuer nur eine grobe Annäherung an die von den Unternehmen gezahlte

46 Vgl. Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 2. Buch: Die Verkehrssteuern, 5., völlig überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1980, S. 53.

47 Zum 1. 1. 1983 hat der Bund ein einheitliches Grunderwerbsteuergesetz erlassen. Vgl. BGBI. I S. 1777 vom 17. Dezember 1982.

Steuer gewonnen werden. Dazu wurde die sicherlich nicht unproblematische Annahme getroffen, daß sich der Grundstücksverkehr proportional zum Grundstücksbesitz verteilt und daß sich die Befreiungen und Begünstigungen ebenfalls proportional verteilen. Im Gegensatz zur Grundsteuer B müßte bei der Grunderwerbsteuer auch das land- und forstwirtschaftliche Vermögen in die Überlegungen einbezogen werden, da die Veräußerung dieses Vermögens in der Regel auch der Grunderwerbsteuer unterliegt. Wegen der vermutlich geringen Umschlagshäufigkeit sowie der ohnehin geringen Bedeutung im Vergleich zum Grundvermögen und den Betriebsgrundstücken wurde jedoch auf eine Einbeziehung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens verzichtet⁴⁸.

Entsprechend dem Anteil der Einheitswerte der Geschäftsgrundstücke an der Einheitswertsumme aller bebauten Grundstücke 1964 (auf der Basis des Wertniveaus von 1935) wurde den Unternehmen ein Anteil von 23,5 % oder 247 Mill. DM zugewiesen⁴⁹. Die Verteilung dieses Grunderwerbsteuerbetrages auf die Unternehmensgrößenkategorien erfolgte wie bei der Grundsteuer B entsprechend der Verteilung der Einheitswerte der Betriebsgrundstücke auf Unternehmensgrößenkategorien nach dem Gewerbekapital (vgl. Tabelle 14).

Auf die Bildung von Verteilungsquotienten wurde bei der Grunderwerbsteuer wegen der relativ unsicheren Ergebnisse und des verhältnismäßig geringen Gewichts der Grunderwerbsteuer verzichtet.

Wegen der relativ geringen Bedeutung der Grunderwerbsteuer und wegen Erfassungs- und Verteilungsprobleme wird in den Untersuchungsjahren 1975 und 1980 auf ihre Einbeziehung verzichtet⁵⁰.

48 Das vermögensteuerpflichtige land- und forstwirtschaftliche Vermögen machte 1972 mit 1,9 Mrd. DM nur rund 4 % der Summe aus dem Grundvermögen der natürlichen Personen und dem Betriebsvermögen aus.

49 Vgl. S. 73.

50 Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, daß Unternehmen bei der Beantwortung der Fragen der 1975 und 1980 verwendeten Kostenstrukturserhebungen die Grunderwerbsteuer implizit mit einbeziehen, wenn nach den "Kostensteuern" gefragt wird, obwohl die Grunderwerbsteuer in den Erhebungsunterlagen nicht explizit aufgeführt wird.

Tabelle 14: Verteilung der Grunderwerbsteuer der Unternehmen
auf Unternehmensgrößenkategorien 1970

Gewerbekapital von ... bis ... DM	Einheitswerte der Betriebsgrundstücke		Grunder- werbsteuer in Mill. DM
	in 1 000 DM	in %	
unter 750 000	8 922 158	34,1	84
750 000 - 7,6 Mill.	6 696 893	25,6	63
über 7,6 Mill.	10 554 241	40,3	100
insgesamt	26 173 292	100	247

Quelle: Gewerbesteuerstatistik 1970; eigene Berechnungen.

- C. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Gewerbesteuer, die Grundsteuer und andere Steuern, "die als Kosten anzusehen sind"⁵¹, in den Jahren 1975 und 1980

I. Allgemeine Bemerkungen zu den Datenquellen

Am Anfang dieses Kapitels wurde bereits dargelegt, daß für die Jahre 1975 und 1980 der Rückgriff auf andere Quellen als die Gewerbesteuerstatistik erforderlich wird, nämlich auf die Kostenstrukturstatistiken des Statistischen Bundesamtes.

Vor der Erfassung der Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenkategorien soll auf die mit diesen Datenquellen verbundenen Besonderheiten eingegangen werden, die mit bestimmten Vor- und Nachteilen für die Untersuchung verbunden sind:

- Die Kostenstrukturstatistiken werden getrennt für Wirtschaftsbereiche bzw. -zweige erstellt. Dadurch eröffnet sich die Möglichkeit, sektorspezifische Aspekte zu berücksichtigen. Für die betrachteten Steuern können differenziert nach Wirtschaftszweigen Aussagen abgeleitet werden. Die bei

⁵¹ Vgl. Statistisches Bundesamt, Fachserie 4, Reihe 4.3.1 1980, S. 93, sowie die folgenden Ausführungen.

zusammengefaßten Ergebnissen aller Wirtschaftszweige möglicherweise untergehenden, dem Gesamtergebnis widersprechenden Teilergebnisse können somit aufgezeigt werden.

- Die Kostenstrukturstatistiken liegen jedoch nicht für alle Wirtschaftszweige vor. Es werden vielmehr nur die folgenden Bereiche mehr oder weniger vollständig erfaßt:
 - Produzierendes Gewerbe, in der Regel ab 20 Beschäftigten⁵²,
 - das Handwerk,
 - der Handel,
 - das Verkehrsgewerbe,
 - das Gastgewerbe (Beherbergungs- und Bewirtungsstätten),
 - das Verlags- und Pressewesen und
 - einige freie Berufe.

Mit Ausnahme des erstgenannten Bereichs werden in den Statistiken nur ausgewählte Zweige erfaßt. Nicht einbezogen werden konnten wegen des fehlenden Datenmaterials

- Kreditinstitute und das Versicherungsgewerbe und
- weite Bereiche von Dienstleistungen, die von Unternehmen und freien Berufen erbracht werden.

Unter letztere fällt u. a. auch das Wohnungswesen. Für diese Sektoren liegen in der Regel keine Kostenstrukturstatistiken vor. Für die freien Berufe bestehen zwar Kostenstrukturstatistiken, allerdings spielt für sie die Gewerbesteuer keine Rolle, da sie nach § 2 GewStDV nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Gewünschte Daten über das Kredit-, das Versicherungs- und das Wohnungswesen konnten weder von den einzelnen Verbänden noch von den Aufsichtsämtern für das Kreditwesen und das Versicherungswesen bereitgestellt werden.

52 Im Bereich Energie und Wasserversorgung werden bereits Unternehmen ab 10 Beschäftigten erfaßt.

- Die Kostenstrukturerhebungen im Produzierenden Gewerbe beschränken sich auf die Erfassung sogenannter Steuern, "die als Kosten anzusehen sind". Darunter werden in der Regel folgende Abgaben zusammengefaßt⁵³:
 - Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital,
 - Lohnsummensteuer (bis 1979),
 - Grundsteuer,
 - Vermögensteuer (nur von Kapitalgesellschaften),
 - Kraftfahrzeugsteuer,
 - Verbrauchsteuern,
 - Wechselsteuer,
 - Gebühren und Beiträge⁵⁴.

Nicht einbezogen wird die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zu den im einzelnen in die vorliegende Untersuchung aufgenommenen Abgaben wird in den nächsten Kapiteln näher Stellung genommen.

- Die Ergebnisse der Erhebungen werden in der Regel in einer tiefen Gliederung nach Unternehmensgrößenklassen wiedergegeben. Die Auswertung dieser tiefgegliederten Angaben macht die zum Teil unterschiedlichen Belastungen der Unternehmensgrößenklassen innerhalb der kleinen, mittleren und großen Unternehmen sichtbar.
- Zusammen mit der Erhebung von Aufwandsgrößen erfaßt die Kostenstrukturstatistik auch Größen, die als Bezugswerte für die Bildung der relativen Belastung und von Verteilungsquotienten herangezogen werden können. Die Vorteile, die mit diesen Bezugsgrößen verbunden sind, bestehen in folgenden Punkten:

53 Vgl. Statistisches Bundesamt, Fachserie 4, Reihe 4.3.1 1980, S. 93.

54 Ohne Beiträge zur Industrie- und Handelskammer sowie zur Handwerkskammer.

- Die Bezugsgrößen beziehen sich auf dasselbe Jahr wie die Abgaben;
- sie beziehen sich auf genau denselben Kreis von Unternehmen und Wirtschaftszweigen wie die Abgaben;
- es liegen mehrere mögliche Bezugsgrößen vor.
- Die Erhebungseinheit der Kostenstrukturstatistiken sind rechtlich selbständige Unternehmen. Die eigentlich relevante Untersuchungseinheit wären allerdings wirtschaftlich selbständige Unternehmen. Daten, die sich auf wirtschaftliche Einheiten beziehen, sind jedoch nicht verfügbar.

Im nächsten Abschnitt wird zunächst die Belastung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten durch einige der oben genannten Steuern behandelt. Im Anschluß daran wird die Belastung der auf einer etwas unsicheren statistischen Basis (vgl. hierzu S. 101 f.) stehenden Wirtschaftsbereiche analysiert.

II. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten durch die Gewerbesteuer, die Grundsteuer und andere Steuern, "die als Kosten anzusehen sind", in den Jahren 1975 und 1980

1. Zur Datenquelle - die Kostenstrukturstatistik im Produzierenden Gewerbe

Seit der Einführung des Gesetzes über die Statistik im Produzierenden Gewerbe im Jahre 1975⁵⁵ findet im Produzierenden Gewerbe jährlich eine auf Auskunftspflicht beruhende Erhebung statt⁵⁶. Diese Erhebung stellt die bei weitem am besten ausgebaute Kostenstrukturstatistik dar. Sie basiert auf einer hochrechnungsfähigen Stichprobe von rund 15 000 ausgewählten Unternehmen des Bergbaus und des Verarbeitenden Gewerbes sowie

⁵⁵ Vgl. BGBI. I S. 2779 vom 6. 11. 1975.

⁵⁶ Durch diese Erhebung wird eine auf freiwilliger Basis im vierjährigen Turnus durchgeführte Statistik für das Produzierende Gewerbe ersetzt.

knapp 4 000 Unternehmen des Baugewerbes mit 20 und mehr Beschäftigten. Im Bereich der Energie- und Wasserversorgung werden alle Unternehmen mit 10 und mehr Beschäftigten erfaßt. Die ermittelten Ergebnisse werden in dieser Statistik u. a. als absolute Größen für die Unternehmensgrößenklassen einzelner Wirtschaftszweige ausgewiesen.

Die Kostenstrukturserhebungen im Produzierenden Gewerbe weisen eine sehr tiefe sektorale Untergliederung auf. Wegen des hohen Rechenaufwandes können hier jedoch nicht alle mit Werten für Unternehmensgrößenklassen ausgewiesenen Wirtschaftszweige einbezogen werden. Es erfolgt vielmehr eine Beschränkung auf die Zusammenfassung der Zweige in 33 sogenannte Wirtschaftsgruppen des Produzierenden Gewerbes sowie in einer weiteren Aggregationsstufe auf drei Bereiche, bis schließlich die Belastung des gesamten Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten durch die hier betrachteten Steuern (vgl. S. 82 f.) erfaßt wird. Neben einer tiefen sektoralen Gliederung erlaubt die Größeneinteilung der Unternehmen die Bildung von in der Regel 6 Unternehmensgrößenklassen nach der Beschäftigtenzahl und damit genauere unternehmensgrößenspezifische Einblicke.

Im letzten Abschnitt erfolgte bereits eine Aufzählung der von der Kostenstrukturstatistik im Produzierenden Gewerbe erfaßten Steuern (Vgl. S.80). Von diesen Steuern werden nur die Vermögensteuer von Kapitalgesellschaften und die Verbrauchsteuern in der Statistik getrennt ausgewiesen. Als drittes werden dann alle erfaßten Steuern zusammen aufgeführt. Da die gesamte die Unternehmen treffende Vermögensteuer ermittelt werden sollte, was Gegenstand des fünften Kapitels ist (vgl.S. 167 ff.), wurde von der Summe der Steuern in den Größenklassen und Wirtschaftszweigen die Vermögensteuer der Kapitalgesellschaften abgezogen. Wegen der Annahme der Überwälzbarkeit der Verbrauchsteuern wurden auch diese von der Summe der Steuern subtrahiert. Die für eine Unternehmensgrößenklasse in einem Wirtschaftszweig verbleibende Summe der Steuern enthält somit noch

- die Gewerbesteuer nach dem Ertrag und dem Kapital,
- die Lohnsummensteuer (nicht im Jahre 1980),
- die Grundsteuer,
- die Wechselsteuer,
- die Kraftfahrzeugsteuer und
- Gebühren und Beiträge.

Von diesen Angaben ist in der vorliegenden Untersuchung nur die Erfassung der ersten drei Steuern beabsichtigt. Da die drei letztgenannten Abgaben aus der Summe jedoch nicht isolierbar sind, müssen sie mit einbezogen werden. Zu ihrer Bedeutung kann jedoch folgendes bemerkt werden:

- Die Wechselsteuer zählt mit einem Aufkommen von 0,319 Mrd. DM im Jahre 1980 (1975: 0,237 Mrd. DM)⁵⁷ zu den Bagatellsteuern, wobei außerdem nicht der ganze Betrag auf die Unternehmen des Produzierenden Gewerbes entfällt.
- Von größerer Bedeutung ist die Kraftfahrzeugsteuer, deren Aufkommen im Jahre 1980 6,585 Mrd. DM (1975: 5,303 Mrd. DM) betrug⁵⁸. Wird jedoch berücksichtigt, daß der Anteil der von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gehaltenen Kraftfahrzeuge am gesamten Kraftfahrzeugbestand im Jahre 1980 nur rund 7 % (1975: 8,2 %) ausmachte⁵⁹, so vermindert sich die Bedeutung dieser Abgabe im Rahmen der vorliegenden Untersuchung erheblich.

57 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1981, S. 414, und ders., Statistisches Jahrbuch 1976, S. 414.

58 Vgl. ders., Statistisches Jahrbuch 1981, S. 414.

59 Vgl. ebenda, S. 280, sowie Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1976, S. 338.

Auch die Gebühren und Beiträge⁶⁰ können wegen ihrer geringen quantitativen Bedeutung in diesem Kontext vernachlässigt werden⁶¹.

Bevor auf die Ergebnisse der Erfassung von Steuern im Rahmen der Kostenstrukturstatistik des Produzierenden Gewerbes sowie deren Aufbereitung eingegangen werden soll, ist noch auf zwei weitere Besonderheiten hinzuweisen, die sich nachteilig auf die Aussagefähigkeit der Ergebnisse auswirken.

Die von der Kostenstrukturerhebung erfaßten Unternehmen werden nach dem Schwerpunktprinzip bestimmten Wirtschaftszweigen zugeordnet. Werden nun die unternehmensgrößenspezifischen Verhältnisse in einem isolierten Wirtschaftszweig betrachtet, so ist es zum Beispiel durchaus möglich, daß der größte Anbieter dieses Wirtschaftszweiges gar nicht vertreten ist, da sein wirtschaftlicher Schwerpunkt auf einem anderen Gebiet liegt.

Die Vergleichbarkeit der Jahre 1980 und 1975 ist dadurch etwas eingeschränkt, daß im Jahre 1977 in den Kreis der untersuchten Unternehmen das Produzierende Handwerk ab 20 Beschäftigten aufgenommen wurde.

2. Die explizit erfaßten Zweige des Produzierenden Gewerbes und Hinweise zur Interpretation der Ergebnisse

Wie bereits erwähnt, bietet die Kostenstrukturstatistik im Produzierenden Gewerbe die Möglichkeit, näher auf sektorspezifische Aspekte bei den erfaßten Steuern einzugehen.

60 Zum Begriff Gebühren und Beiträge vgl. zum Beispiel Wittmann, Walter, Einführung in die Finanzwissenschaft, II. Teil, Die öffentlichen Einnahmen, Stuttgart 1971, S. 8 ff.

61 Vgl. Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrößenspezifische ..., S. 76, sowie Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1983, S. 540, und Statistisches Jahrbuch 1979, S. 523.

Unter der Bezeichnung Produzierendes Gewerbe können zunächst folgende vier Bereiche zusammengefaßt werden:

- Energie- und Wasserversorgung
- Bergbau
- Verarbeitendes Gewerbe
- Baugewerbe.

Von diesen vier Bereichen ist das Verarbeitende Gewerbe vom Umsatz und der Beschäftigtenzahl her bei weitem am bedeutendsten und wird auch am tiefsten in der Statistik gegliedert. Es wird deshalb in dieser Untersuchung noch weiter disaggregiert betrachtet.

Das Verarbeitende Gewerbe kann zunächst in weitere vier Bereiche aufgeteilt werden, nämlich in

- das Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe,
- das Investitionsgüter produzierende Gewerbe,
- das Verbrauchsgüter produzierende Gewerbe und
- das Nahrungs- und Genußmittelgewerbe.

In einer noch tieferen Untergliederung werden weitere 33 sogenannte Wirtschaftsgruppen der letztgenannten 4 Bereiche beleuchtet.

Die Ergebnisse der Analyse der Belastung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten durch die Gewerbesteuer, die Grundsteuer und andere "Kostensteuern" werden mittels der bereits verwendeten Verteilungsquotienten dargestellt. Zum besseren Verständnis der Aussagefähigkeit der ermittelten Verteilungsquotienten und zur Vermeidung von Fehlinterpretationen auf unterschiedlichen Aggregationsstufen sollen im folgenden (unter anderem) beispielhaft die Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenklassen und -kategorien des Textilgewerbes gebildet (vgl. Tabelle 15) und ausgewertet werden.

Tabelle 15: Ermittlung von Verteilungsquotienten am Beispiel des Textilgewerbes im Jahre 1980

1	2	3	4	5	6
Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	"Kostensteuern" ¹ ohne Vermögen- und Verbrauchsteuern in 1 000 DM	Umsatz ohne Umsatzsteuer in 1 000 DM	Steuern der Spalte 2 in DM je 1 000 DM Umsatz ohne Umsatzsteuer ²	durchschnittliche Belastung in DM je 1 000 DM Umsatz ohne Umsatzsteuer ³	Verteilungsquotienten
20 - 49	21 643	1 806 907	11,98	285 101 000	1,37 ⁴
50 - 99	33 374	2 902 385	11,50	32 670 166	1,32
100 - 199	48 451	4 925 114	9,84	= 8,73 ²	1,13
200 - 499	68 102	9 084 752	7,50		0,86
500 - 999	44 863	6 114 158	7,34		0,84
1 000 u. mehr	68 668	7 836 850	8,76		1,00
insgesamt	285 101	32 670 166			

1 Erfäßt wurden die Gewerbesteuer nach dem Ertrag und dem Kapital, die Grundsteuer, die Wechselsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer, Gebühren und Beiträge.

2 Gerundete Ergebnisse. Weitergerechnet wurde mit ungerundeten Ergebnissen.

3 Darunter ist der Quotient aus der Summe der in Spalte 2 genannten Steuern und der Summe der Umsätze ohne Umsatzsteuer zu verstehen.

4 Folgendermaßen ermittelt: $\frac{11,98}{8,73} = 1,37$.

Quelle: Statistisches Bundesamt (Itrsg.), Fachserie 4: Produzierendes Gewerbe, Reihe 4.3.3. Kostenstruktur der Unternehmen im Verbrauchsgüter produzierenden Gewerbe und im Nahrungs- und Genussmittelgewerbe 1980, Stuttgart und Mainz 1982, S. 95 und S. 83, und eigene Berechnungen.

Die Verteilungsquotienten (Spalte 6) zeigen eine stark überdurchschnittliche Belastung der Unternehmen mit 20 bis 99 Beschäftigten durch die betrachteten Steuern an. Diese Unternehmen liegen rund ein Drittel über der durchschnittlichen Belastung des Textilgewerbes. Einen kleineren Verteilungsquotienten weisen die Unternehmen mit 100 bis 199 Beschäftigten auf. Allerdings liegt dieser mit 1,13 immer noch deutlich über 1. Erheblich unterdurchschnittlich werden die Unternehmen mit 200 bis 999 Beschäftigten belastet. Der sich mit steigender Unternehmensgröße abzeichnende Trend einer sinkenden Belastung setzt sich bei Unternehmen mit mehr als 1 000 Beschäftigten nicht fort. Diese Unternehmen werden vielmehr mit einem Wert des Verteilungsquotienten von 1 nur durchschnittlich belastet. Aus den ermittelten Zahlen kann bei Zugrundelegung der Kategorien Klein-, Mittel- und Großunternehmen mit den Grenzen von 49 und 499 Beschäftigten allein eine Benachteiligung der kleinen Unternehmen (hier: Unternehmen mit 20 bis 49 Beschäftigten) abgeleitet werden. Für mittlere Unternehmen (50 bis 499 Beschäftigte) ist keine eindeutige Aussage möglich, da diese zum Teil über- und zum Teil unterdurchschnittlich belastet werden. Die gleiche Aussage gilt für Unternehmen mit 500 und mehr Beschäftigten (Großunternehmen).

Bei der Zusammenfassung der 6 Beschäftigungsgrößenklassen in die drei Unternehmensgrößenkategorien Klein-, Mittel- und Großunternehmen ergibt sich folgendes Bild der Verteilungsquotienten:

Tabelle 16: Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenkategorien des Textilgewerbes auf der Basis des Umsatzes im Jahre 1980

Unternehmen	Verteilungsquotient
klein	1,37
mittel	1,02
groß	0,93

Quelle: Vgl. Tabelle 15.

Bei der Reduzierung der Ergebnisse auf drei Werte ist ein öfters zu beobachtender Sachverhalt eingetreten: Die zum Teil gegensätzlichen Ergebnisse innerhalb einer Unternehmensgrößenkategorie gehen bei der Zusammenfassung der Ergebnisse verloren. Die Verteilungsquotienten der mittleren und der großen Unternehmen lassen eine generelle Benachteiligung der mittleren Unternehmen gegenüber den Großunternehmen des Textilgewerbes vermuten. Tatsächlich wird jedoch ein großer Teil der mittleren Unternehmen dieses Zweiges geringer durch die betrachteten Steuern belastet als der von der Umsatzsumme her größte Teil der Großunternehmen. Dieses Beispiel zeigt, daß es fragwürdig sein kann, allein aus den Verteilungsquotienten der Klein-, Mittel und Großunternehmen Schlußfolgerungen zu ziehen und das selbst dann, wenn nur ein Wirtschaftszweig betrachtet wird.

Neben der Zusammenfassung von Unternehmensgrößenklassen zu den drei Unternehmensgrößenkategorien Klein-, Mittel- und Großunternehmen ist auch die Zusammenfassung von Wirtschaftsgruppen zu größeren Wirtschaftsbereichen mit Informationsverlusten verbunden, wobei unterschiedlichste und zum Teil gegensätzliche, durch die Besteuerung hervorgerufene (steuerspezifische) Wettbewerbsverhältnisse verdeckt werden können.

Abschließend sei noch auf eine besondere Eigenschaft der Verteilungsquotienten hingewiesen. Ein Verteilungsquotient von eins weist auf eine durchschnittliche Belastung einer Unternehmensgrößenkategorie hin. Dominiert in einer Wirtschaftsgruppe eine Unternehmensgrößenkategorie - nicht selten sind dies Großunternehmen - so bestimmt sie durch ihre Bedeutung den Durchschnitt. Eine isolierte Aussage, diese Unternehmen seien durchschnittlich belastet, ist hier von eingeschränktem Wert. Es müssen mithin die Verteilungsquotienten aller Unternehmensgrößenkategorien betrachtet werden.

3. Ergebnisse der Belastungsanalyse

Stellt sich die Frage nach der Diskriminierung bestimmter Unternehmensgrößenklassen und Unternehmensgrößenkategorien durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern", so ist es nicht sinnvoll, die erfaßten Wirtschaftszweige nur insgesamt darzustellen bzw. nur wenige große Bereiche zu bilden und zu analysieren. In diesem Abschnitt wird daher - und zur Beantwortung sektorspezifischer Aspekte - eine weitgehend disaggregierte Betrachtung des Produzierenden Gewerbes vorgenommen, bevor eine Zusammenfassung erfolgt.

Neben einer relativ tiefen sektoralen Gliederung erfolgt zunächst auch eine tiefere unternehmensgrößenspezifische Aufteilung, die sechs Unternehmensgrößenklassen enthält.

In den beiden Untersuchungsjahren 1975 und 1980 wurden jeweils drei Unterabteilungen (Energie- und Wasserversorgung, Bergbau und Baugewerbe) und 33 Wirtschaftsgruppen des Produzierenden Gewerbes untersucht, wobei immer dann, wenn eine Gliederung in sechs Unternehmensgrößenklassen möglich war, diese auch genutzt wurde. Die ermittelten Verteilungsquotienten der erfaßten Unterabteilungen und Wirtschaftsgruppen werden in Anhang 1 wiedergegeben. Sie zeigen je nach Wirtschaftsgruppe (bzw. Unterabteilung) zum Teil stark gegensätzliche Werte innerhalb einer Unternehmensgrößenklasse an. Daneben treten auch häufig in einer Wirtschaftsgruppe (bzw. Unterabteilung) von Unternehmensgrößenklasse zu Unternehmensgrößenklasse stark abweichende Werte auf. In vielen Wirtschaftsgruppen (bzw. Unterabteilung) ist keine kontinuierliche Entwicklung in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße in dem Sinne zu beobachten, daß mit steigender Unternehmensgröße die Verteilungsquotienten abnehmen, das heißt die Unternehmen zunehmend unterdurchschnittlich durch die betrachteten Steuern belastet werden. Da die im Anhang dargestellten Verteilungsquotienten jedoch ein etwas unübersichtliches Bild vermitteln, soll im folgenden eine gewisse Aufbereitung dieser Ergebnisse vorgenommen werden.

Dazu werden die errechneten Verteilungsquotienten jeder Unternehmensgrößenklasse in sieben Intervalle eingeordnet, die von einer sehr stark unterproportionalen Belastung bis zu einer sehr stark überproportionalen Belastung reichen. Berücksichtigt wurden dabei 1975 die Werte von drei Unterabteilungen und 30 Wirtschaftsgruppen und 1980 die Werte von drei Unterabteilungen und 29 Wirtschaftsgruppen des Produzierenden Gewerbes. Vereinfachend wird im folgenden nur von Wirtschaftsgruppen gesprochen. Die Ergebnisse werden in Tabelle 17 und 18 dargestellt.

Tabelle 17 : Anzahl der Verteilungsquotienten in einzelnen Wertintervallen von Verteilungsquotienten nach Unternehmensgrößenklassen 1980 im Produzierenden Gewerbe ab 20 Beschäftigten

Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	Verteilungsquotienten mit Werten von ... bis ...						
	> 1,50	1,50-1,16	1,15-1,06	1,05-0,95	0,94-0,85	0,84-0,5	< 0,5
20 - 49	7	16	2	2	3	2	0
50 - 99	2	13	5	5	4	3	0
100 - 199	1	8	8	6	3	4	2
200 - 499	2	2	4	9	4	11	0
500 - 999	1	3	5	7	2	13	1
1 000 u. mehr	0	2	1	17	4	6	2

Quelle: Vgl. Tabelle 18.

Tabelle 18 : Anzahl der Verteilungsquotienten in einzelnen Wertintervallen von Verteilungsquotienten nach Unternehmensgrößenklassen 1975 im Produzierenden Gewerbe ab 20 Beschäftigten (ohne das Produzierende Handwerk)

Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	Verteilungsquotienten mit Werten von ... bis ...						
	>1,50	1,50-1,16	1,15-1,06	1,05-0,95	0,94-0,85	0,84-0,5	<0,5
20 - 49	8	18	2	3	1	1	0
50 - 99	6	12	4	4	4	3	0
100 - 199	3	7	5	9	3	5	1
200 - 499	1	7	4	7	9	4	1
500 - 999	2	5	2	8	6	9	1
1 000 u. mehr	1	1	0	13	10	7	1

Quelle: Eigene Berechnungen nach Angaben in: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 4: Produzierendes Gewerbe, Reihe 4.3.1., 4.3.2., 4.3.3. und 6.1., 1975 und 1980, Stuttgart und Mainz 1977 und 1982, ders., Fachserie 4, Produzierendes Gewerbe, Reihe 5.3., 1976 und 1980, Stuttgart und Mainz 1978 und 1982.

Wie die Tabellen 17 und 18 zeigen⁶², hatten in beiden Untersuchungsjahren in der überwiegenden Zahl der erfaßten Wirtschaftsgruppen (23 von 32 im Jahre 1980 und 26 von 33 im Jahre 1975) die kleinsten erfaßten Unternehmen (20 bis 49 Beschäftigte) stark überhöhte Verteilungsquotienten mit Werten von 1,16 und mehr. Die Zahl der Wirtschaftsgruppen, bei denen die genannten Unternehmen stark überdurchschnittlich belastet wurden, hat jedoch von 1975 bis 1980 abgenommen.

Bei Unternehmen mit 50 bis 99 Beschäftigten ergab sich 1975 ein ähnliches Bild wie oben geschildert. Allerdings hat sich hier der Schwerpunkt zwischen 1975 und 1980 etwas verschoben. Während 1975 noch sechs Wirtschaftsgruppen Werte des Verteilungsquotienten von mehr als 1,5 besaßen, waren es 1980 nur noch zwei. In den meisten Wirtschaftsgruppen (13) hatten die Unternehmen mit 50 bis 99 Beschäftigten 1980 Verteilungsquotienten zwischen 1,16 und 1,50. In zehn weiteren Wirtschaftsgruppen lagen die Verteilungsquotienten 1980 zwischen 0,95 und 1,15.

Bei den Unternehmensgrößenklassen von 100 bis 199 und 200 bis 499 Beschäftigten ist eine etwas gleichmäßigere Verteilung der Verteilungsquotienten der Wirtschaftsgruppen anzutreffen. Während jedoch bei den Unternehmen mit 100 bis 199 Beschäftigten immer noch die Wirtschaftsgruppen mit Verteilungsquotienten größer 1 überwiegen, werden bei Unternehmen mit 200 bis 499 Beschäftigten die meisten Wirtschaftsgruppen unterdurchschnittlich belastet.

Die Unternehmen mit 500 und mehr Beschäftigten weisen bei den meisten Wirtschaftsgruppen Verteilungsquotienten unter 1 auf. Die Konzentration der Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenklasse über 1 000 Beschäftigte bei Werten um 1 ist häufig durch die Dominanz der Großunternehmen in einer ganzen Reihe von Wirtschaftsgruppen zu erklären.

62 Vgl. zum folgenden ergänzend den Anhang 1.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, daß mit steigender Unternehmensgröße in immer mehr Wirtschaftsgruppen kleinere Verteilungsquotienten bzw. Verteilungsquotienten unter 1 anzutreffen sind. Es sei jedoch darauf hingewiesen, daß nicht generell alle kleinen und besonders nicht alle mittleren Unternehmen über alle Wirtschaftsgruppen hinweg gegenüber den größeren Unternehmen schlechter gestellt sind. Umgekehrt ausgedrückt bedeutet dies, daß nicht in allen Wirtschaftsgruppen die größeren Unternehmen besser gestellt sind als kleinere Unternehmen. Dennoch spricht die Streuung eine deutliche Sprache.

Bei der Zuordnung der Verteilungsquotienten zu drei möglichen Gruppen von Werten des Verteilungsquotienten ergibt sich ein noch etwas übersichtlicheres Bild (vgl. Tabelle 19) ⁶³.

Tabelle 19: Anzahl der Wirtschaftsgruppen des Produzierenden Gewerbes mit über- und unterdurchschnittlicher sowie durchschnittlicher Belastung durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" 1975 und 1980 nach Unternehmensgrößenklassen ab 20 Beschäftigten

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	1975			1980		
	Verteilungsquotienten >1	Verteilungsquotienten 1	Verteilungsquotienten <1	Verteilungsquotienten >1	Verteilungsquotienten 1	Verteilungsquotienten <1
20 - 49	29	-	4	27	-	5
50 - 99	23	-	10	21	-	11
100 - 199	20	1	12	19	-	13
200 - 499	13	2	18	12	-	20
500 - 999	12	1	20	10	1	21
1 000 u. mehr	11	1	21	8	5	19

Quelle: Vgl. Tabelle 18, S. 91.

⁶³ Die sich bei der Bildung von drei Wertintervallen des Verteilungsquotienten mit den Grenzen von 0,95 und 1,05 ergebende Verteilung kann dem Anhang 2 entnommen werden.

In beiden Untersuchungsjahren überwiegen bei Unternehmen bis zu 199 Beschäftigten die Wirtschaftsgruppen mit überdurchschnittlicher Belastung. Die Lage dieser Unternehmen hat sich zwischen 1975 und 1980 leicht gebessert, da diese Unternehmen 1980 in weniger Wirtschaftsgruppen überdurchschnittlich belastet werden als 1975. Die Benachteiligung dieser Unternehmen blieb dennoch in den meisten Wirtschaftsgruppen bestehen. Am klarsten benachteiligt durch die betrachteten Steuern werden die Unternehmen mit 20 bis 49 Beschäftigten.

Als nächstes werden nun die bereits dargestellten, die in der Statistik explizit vorhandenen, aber hier nicht aufgenommenen, und die nicht explizit in der Statistik ausgewiesenen Wirtschaftsgruppen des Verarbeitenden Gewerbes in vier Bereichen zusammengefaßt (vgl. Tabelle 20).

Tabelle 20 : Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer und anderer "Kostensteuern" auf der Basis des Umsatzes der Unternehmensgrößenklassen ab 20 Beschäftigten in den vier Bereichen des Verarbeitenden Gewerbes 1975 und 1980

Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	1975				1980			
	1	2	3	4	1	2	3	4
20 - 49	1,46	1,40	1,22	1,04	1,25	1,35	1,19	0,87
50 - 99	1,20	1,34	1,10	0,97	0,98	1,24	1,11	0,90
100 - 199	1,04	1,14	1,08	0,91	0,86	1,23	1,03	0,76
200 - 499	0,93	1,11	0,95	1,02	0,76	1,05	0,90	0,81
500 - 999	0,89	0,98	0,92	0,94	0,68	1,02	0,88	1,06
1 000 u. mehr	0,99	0,92	0,89	1,05	1,06	0,91	1,02	1,25

- 1 = Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe
- 2 = Investitionsgüter produzierendes Gewerbe
- 3 = Verbrauchsgüter produzierendes Gewerbe
- 4 = Nahrungs- und Genussmittelgewerbe

Quelle: Vgl. Tabelle 18, S. 91.

Während bei Unternehmen des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes, des Investitionsgüter produzierenden Gewerbes und des Verbrauchsgüter produzierenden Gewerbes mit steigender Unternehmensgröße die Benachteiligung in der Regel sinkt, ergibt sich beim Nahrungs- und Genußmittelgewerbe keine einheitliche Entwicklung bei steigender Unternehmensgröße. Es sind hier insbesondere die Unternehmen mit mehr als 1 000 Beschäftigten, die die höchsten Verteilungsquotienten aufweisen. Für diese Unternehmen hat sich die überproportionale Belastung von 1975 bis 1980 erheblich verschärft.

Der Vergleich der Jahre 1975 und 1980 bei den anderen drei Bereichen zeigt überwiegend eine verbesserte Lage der kleinen und mittleren Unternehmen. Besonders stark fällt die Verbesserung bei den mittelgroßen Unternehmen des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes mit 50 bis 499 Beschäftigten sowie den Unternehmen mit 500 bis 999 Beschäftigten dieses Bereichs auf.

Im Jahre 1980 waren in drei der vier betrachteten Bereiche die Unternehmen mit mehr als 1 000 Beschäftigten ebenfalls überdurchschnittlich belastet, in zwei Fällen jedoch nur geringfügig überdurchschnittlich. Sie liegen in diesen beiden Fällen jedoch noch weit unter den Werten der Verteilungsquotienten der kleinsten Unternehmensgrößenklasse.

In der letzten Aggregationsstufe wird nun das gesamte Produzierende Gewerbe ab 20 Beschäftigten zusammengefaßt und sowohl nach sechs als auch nach drei Beschäftigtengrößenklassen dargestellt.

Tabelle 21: Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenklassen des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten auf der Basis des Umsatzes in den Jahren 1975 und 1980

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	1975	1980
20 - 49	1,32	1,15
50 - 99	1,13	1,07
100 - 199	1,03	1,00
200 - 499	0,97	0,90
500 - 999	0,92	0,87
1 000 und mehr	0,97	1,02

Quelle: Vgl. Tabelle 18, S. 91.

Für das gesamte Produzierende Gewerbe, getrennt nach Unternehmensgrößenklassen, können vor allem folgende Ergebnisse festgehalten werden:

1. Sowohl 1975 als auch 1980 sind es die kleinsten hier erfaßten Unternehmen, die am stärksten durch die Gewerbesteuer und die anderen hier betrachteten "Kostensteuern" getroffen werden. Ebenfalls noch deutlich überdurchschnittlich belastet sind die kleinsten Unternehmen der mittleren Unternehmensgrößenkategorie.
2. Annähernd durchschnittlich belastet werden die Unternehmen mit 100 bis 199 und die Unternehmen mit mehr als 1 000 Beschäftigten.
3. Die niedrigsten Verteilungsquotienten weisen die Unternehmen mit 200 bis 999 Beschäftigten auf.
4. Bei den betrachteten Steuern hat sich die Lage der Unternehmen mit 20 bis 99 Beschäftigten von 1975 bis 1980 erheblich verbessert; dennoch bleibt eine nicht unerhebliche

überdurchschnittliche Belastung insbesondere der kleinsten Unternehmen weiter bestehen.

Bei der Zusammenfassung der Daten in drei Unternehmensgrößenkategorien, wie sie in Tabelle 22 vorgenommen wird, geht ein Großteil der bereits gewonnenen Informationen (vgl. Tabelle 21) verloren, da sich beobachtete Bruchstellen der Werte der Verteilungsquotienten innerhalb der Unternehmensgrößenkategorien befinden.

Tabelle 22: Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenkategorien des gesamten Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten auf der Basis des Umsatzes in den Jahren 1975 und 1980

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	1975	1980
20 - 49	1,32	1,15
50 - 499	1,03	0,97
500 und mehr	0,96	1,00

Quelle: Vgl. Tabelle 18, S. 91.

Obwohl der Verteilungsquotient der mittleren Unternehmen 1980 eine unterdurchschnittliche Belastung ausweist, wird ein Teil dieser Unternehmen, nämlich die mit 50 bis 99 Beschäftigten, noch deutlich überdurchschnittlich belastet. Andererseits ist aus dem Verteilungsquotienten der Großunternehmen nicht ersichtlich, daß es die kleineren Großunternehmen (500 bis 999 Beschäftigte) sind, die von allen Unternehmensgrößenklassen im Verhältnis zu ihrem Umsatz am geringsten belastet werden.

Eine eindeutige und erheblich überdurchschnittliche Belastung ist bei den Unternehmen mit 20 bis 49 Beschäftigten festzustellen.

4. Einfluß alternativer Bezugsgrößen zur Bildung des Verteilungsquotienten auf den Wert des Verteilungsquotienten unter Berücksichtigung spezieller Aspekte

Da es denkbar ist, daß die oben ermittelten Ergebnisse von der zugrunde gelegten Bezugsgröße zur Bildung des Verteilungsquotienten stark beeinflußt werden, werden in diesem Abschnitt die Verteilungsquotienten mittels anderer denkbarer Bezugsgrößen für den Bergbau und das Verarbeitende Gewerbe gebildet. Die Möglichkeit, mehrere Bezugsgrößen heranzuziehen, bietet sich 1975 und 1980 nur für das Produzierende Gewerbe ab 20 Beschäftigten. Für andere Wirtschaftsbereiche und Unternehmensgrößenklassen ist allein der Umsatz verfügbar⁶⁴.

Im folgenden werden die Verteilungsquotienten auf der Basis des Bruttoproduktionswertes, der Bruttowertschöpfung zu Marktpreisen, der Sachinvestitionen und der Beschäftigtenzahl gebildet. Bei der Frage nach der Belastung der Leistungserstellung in einzelnen Unternehmensgrößenklassen sind allein die beiden erstgenannten Bezugsgrößen und der Umsatz relevant. Die beiden letzten Bezugsgrößen beleuchten mehr spezielle Aspekte.

Der Bruttoproduktionswert entspricht dem Gesamtumsatz, korrigiert erstens um Bestandsveränderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen aus eigener Produktion und zweitens um selbsterstellte Anlagen.

Die Bruttowertschöpfung zu Marktpreisen entsteht durch den Abzug des Materialverbrauchs, des Einsatzes an Handelsware, der Kosten für Lohnarbeiten und der sonstigen Vorleistungen vom Bruttoproduktionswert. Sie umfaßt damit den Wert, der den Vorleistungen durch Bearbeitung hinzugefügt worden ist.

Neben den Verteilungsquotienten auf der Basis des Bruttoproduktionswertes und der Bruttowertschöpfung zu Marktpreisen ist außerdem von Interesse, wie die Unternehmensgrößenklassen im

⁶⁴ Auch in den Fällen, in denen nur der Umsatz als Bezugsgröße zur Bildung der relativen Belastung und der Verteilungsquotienten vorliegt, besteht 1975 und 1980 (im Gegensatz zu 1970) kein Identitätsproblem zwischen den Abgaben (bzw. den Transfers und der Nettobelastung) und der Bezugsgröße bezüglich der einbezogenen Unternehmen und Wirtschaftszweige.

Verhältnis zu den von ihnen getätigten Sachinvestitionen und ihrer Beschäftigtenzahl insbesondere durch die hier dominierende Gewerbesteuer belastet werden. Die ermittelten Verteilungsquotienten gibt Tabelle 23 wieder.

Tabelle 23: Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenklassen des Bergbaus und Verarbeitenden Gewerbes 1980 auf der Basis verschiedener Bezugsgrößen

Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	Basis: Umsatz	Basis: Bruttopro- duktions- wert	Basis: Bruttowert- schöpfung zu Marktpreisen	Basis: Sachinve- stitionen	Basis: Beschäftigte
20 - 49	1,15	1,17	1,08	1,17	0,91
50 - 99	1,07	1,07	1,01	0,97	0,85
100 - 199	1,00	0,98	0,98	1,07	0,87
200 - 499	0,90	0,88	0,87	0,99	0,79
500 - 999	0,87	0,89	0,88	0,93	0,85
1 000 u. mehr	1,02	1,03	1,05	0,99	1,15

Quelle: Vgl. Tabelle 18, S. 91, sowie eigene Berechnungen.

Die als Alternativen zum Umsatz anzusehenden Größen Bruttoproduktionswert und Bruttowertschöpfung zu Marktpreisen bestätigen tendenziell die oben gewonnenen Ergebnisse: Die höchsten Verteilungsquotienten weisen die Unternehmen mit 20 bis 49 Beschäftigten auf, und die geringste Belastung liegt bei den Unternehmen mit 200 bis 999 Beschäftigten. Wie bei der Heranziehung des Umsatzes als Bezugsgröße wird auch hier die höchste Unternehmensgrößenklasse leicht überproportional belastet.

Stellt sich die Frage, wie hoch die Belastung im Verhältnis zu den von den Unternehmen getätigten Sachinvestitionen ausfällt, so sind es wiederum die kleinsten erfaßten Unternehmen, deren Lage am ungünstigsten ist. Bei den anderen Unternehmensgrößenklassen ist keine einheitliche Tendenz bezüglich der Unternehmensgröße feststellbar.

Bezogen auf die Beschäftigtenzahl werden allein die Unternehmen mit mehr als 1 000 Beschäftigten deutlich überproportional durch die Gewerbesteuer (und andere "Kostensteuern") betroffen. Dies dürfte jedoch darauf zurückzuführen sein, daß diese Unternehmen im Verhältnis zu kleineren Unternehmen erheblich weniger arbeitsintensiv produzieren.

III. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien außerhalb des Produzierenden Gewerbes und der Kleinunternehmen des Produzierenden Gewerbes⁶⁵ durch die Gewerbesteuer

1. Allgemeine Bemerkungen zu den verwendeten Kostenstrukturstatistiken

Für die Erfassung der Gewerbesteuerbelastung von Unternehmen bestimmter Wirtschaftszweige außerhalb des Produzierenden Gewerbes und von kleinen Unternehmen des Produzierenden Gewerbes wurden die Kostenstrukturstatistiken dieser Bereiche herangezogen.

Die Kostenstrukturerhebungen liegen für folgende Sektoren vor:

- das Verkehrsgewerbe,
- den Handel einschließlich der Handelsvermittlung,
- das Gastgewerbe,
- das Handwerk und
- Buch- und ähnliche Verlage und Zeitschriftenverlage.

Die Einbeziehung von Buch-, Zeitschriften- und ähnlichen Verlagen⁶⁶ war nicht möglich, da ergänzende Zahlen der Umsatz-

65 Einschließlich des sogenannten Produzierenden Handwerks.

66 Daten zur Gewerbesteuerbelastung dieser Bereiche enthalten folgende Veröffentlichungen: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 2: Unternehmen und Arbeitsstätten, Reihe 1.2.1: Kostenstruktur im Großhandel, bei Buch- u. a. Verlagen sowie Fachserie 11: Bildung und Kultur, Reihe 5: Presse.

steuerstatistik, die - wie später begründet wird - für die Ermittlung der Gewerbesteuerlast erforderlich sind, nicht für beide Untersuchungsjahre in der benötigten Form verfügbar waren⁶⁷.

Ebenfalls nicht berücksichtigt werden konnte der Zweig Handelsvermittlung. Auf die Gründe wird im Zusammenhang mit dem Großhandel eingegangen (vgl. S. 123).

Gegenüber dem Produzierenden Gewerbe ist die Datenlage bei den einbezogenen Sektoren weniger zuverlässig. Erfasst wird jeweils nicht der gesamte Bereich, sondern nur ausgewählte Zweige jedes Bereichs. Die in diesen Zweigen ermittelten Daten basieren auf freiwilligen Auskünften der angeschriebenen Unternehmen. Dadurch, daß keine Pflicht zur Beantwortung der an die Unternehmen versandten Fragebögen besteht, kann der Kreis der Unternehmen, deren Berücksichtigung erwünscht ist, nicht immer einbezogen werden. Bei jeder Untersuchung werden zudem in gewissem Umfang andere Unternehmen als bei der vorangegangenen Erhebung freiwillig die Fragebögen beantworten.

Bei der Befragung von Unternehmen der ausgewählten Zweige handelt es sich um eine Stichprobe. Die bei dieser Stichprobe ermittelten Zahlen werden anschließend in der Statistik auf alle Unternehmen des ausgewählten Zweiges hochgerechnet. Die Hochrechnung erfolgt jedoch nicht auf absolute Zahlen, sondern auf Gliederungszahlen, das heißt, die einzelnen Kostenarten werden als Prozentzahl einer übergeordneten Größe dargestellt.

Die für die ausgewählten Zweige eines Bereichs ermittelten Gliederungszahlen werden in dieser Untersuchung als Maßstab für die Verhältnisse des gesamten Bereichs zugrunde gelegt. Da die ermittelten Gliederungszahlen der ausgewählten Zweige mit gewissen Unsicherheiten verbunden sind und die Übertra-

⁶⁷ Erforderlich wären Umsatzzahlen für Unternehmensgrößenklassen, getrennt nach Buch- u. a. Verlagen einerseits und Zeitungs- und Zeitschriftenverlagen andererseits. Diese waren für 1975 nicht verfügbar.

gung der Verhältnisse in ausgewählten Zweigen auf die Gesamtheit der Unternehmen eines Bereichs zudem den tatsächlichen Zustand nur in Ausnahmefällen exakt wiedergeben wird, erscheint es ratsam, nur stärker differierende Werte zum Anlaß einer Aussage zu machen. Die Bedeutung dieser möglichen Fehlerquellen wird jedoch dadurch etwas relativiert, daß die genannten Bereiche zum Teil im Verhältnis zum oben erfaßten Produzierenden Gewerbe nur eine geringe Rolle spielen.

Im Gegensatz zum Produzierenden Gewerbe werden die Kostenstrukturen der oben genannten Bereiche nur alle 4 Jahre erhoben. Tabelle 24 nennt die Jahre, in denen für einzelne Bereiche Erhebungen vorliegen.

Tabelle 24: Berichtsjahre der Kostenstrukturstatistik der Bereiche außerhalb des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten seit 1970

Bereich	Berichtsjahr
Handwerk	1970, 1974, 1978
Großhandel, Buch- und ähnliche Verlage, Handelsvertreter und Handelsmakler	1972, 1976, 1980
Einzelhandel, Gastgewerbe	1973, 1977, 1981
Verkehrsgewerbe	1971, 1975, 1979

Tabelle 24 zeigt, daß die Erhebungsjahre zum Teil von den Untersuchungsjahren abweichen, was in den folgenden Berechnungen berücksichtigt werden mußte.

Im Gegensatz zu den Kostenstrukturstatistiken des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten wird in diesen Kostenstrukturstatistiken nur die Gewerbesteuer einschließlich der Lohnsummensteuer erfaßt. Die Grundsteuerbelastung konnte nicht berücksichtigt werden, da diese nicht getrennt ausgewiesen wird, sondern in den Angaben der Mietkosten enthalten ist. Die beim Produzierenden Gewerbe nicht vermeidbare Aufnahme der Wechselsteuer, der Kfz-Steuer und der Gebühren und Beiträge entfällt hier.

Die statistische Basis für die Berechnung der Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenklassen ist bei den sehr kleinen und den sehr großen Unternehmen zum Teil recht lückenhaft. Zur Vermittlung tieferer unternehmensgrößenspezifischer Einblicke werden die hier ermittelten Werte für alle aufgrund des Datenmaterials möglichen Unternehmensgrößenklassen wiedergegeben.

2. Die Gewerbesteuerbelastung der im Produzierenden Gewerbe tätigen Unternehmen bis zu 19 Beschäftigten in den Jahren 1975 und 1980 sowie der im Produzierenden Handwerk tätigen Unternehmen mit 20 und mehr Beschäftigten im Jahre 1975
-

Durch die Abgrenzung der erfaßten Unternehmen in der Kostenstrukturstatistik des Produzierenden Gewerbes ergibt sich die Notwendigkeit, die Analyse um die Gewerbesteuerbelastung der fehlenden Unternehmen zu vervollständigen. Für die einzelnen Untersuchungsjahre sind unterschiedliche Ergänzungen erforderlich.

Im Jahre 1975 bezog sich die Kostenstrukturstatistik des Produzierenden Gewerbes auf Unternehmen ab 20 Beschäftigten unter Vernachlässigung der Unternehmen des sogenannten Produzierenden Handwerks. Das Produzierende Gewerbe muß deshalb 1975 in zweifacher Hinsicht vervollständigt werden. Einmal muß die Belastung der Unternehmen des Produzierenden Handwerks ab 20 Beschäftigten aufgenommen werden, und zum anderen muß die Belastung aller Unternehmen des Produzierenden Gewerbes mit weniger als 20 Beschäftigten berücksichtigt werden. Bei den letztgenannten Unternehmen spielen die Handwerksbetriebe eine dominierende Rolle. Industrieunternehmen des Produzierenden Gewerbes und Unternehmen des sonstigen Produzierenden Gewerbes⁶⁸ mit weniger als 20 Beschäftigten haben im Verhältnis zu den Handwerksunternehmen dieses Bereichs nur eine geringe Bedeutung.

68 Von der Umsatzsteuerstatistik bis zum Jahre 1980 getroffene Unterscheidung.

In der Kostenstrukturstatistik des Produzierenden Gewerbes für das Jahr 1980 ist das Produzierende Handwerk ab 20 Beschäftigten bereits enthalten⁶⁹. Es fehlen allein die Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bis zu 19 Beschäftigten, bei denen, wie bereits erwähnt, die Handwerksunternehmen die größte Rolle spielen.

Als Basis der Vervollständigung der Analyse der Gewerbesteuerbelastung des Produzierenden Gewerbes dienen die Kostenstrukturstatistiken des Handwerks⁷⁰ der Jahre 1978 und 1974. Wie die anderen Kostenstrukturstatistiken der Bereiche außerhalb des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten erfaßt auch die Kostenstrukturstatistik des Handwerks nur ausgewählte Zweige. In den ausgewählten Handwerkszweigen wird eine Stichprobe erhoben, die anschließend auf die Gesamtheit jedes erfaßten Zweiges hochgerechnet wird. Die in der Statistik ausgewiesenen und hier interessierenden Ergebnisse geben den Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen in einzelnen (ausgewählten) Handwerkszweigen wieder. Die Gliederung der Unternehmensgrößenklassen wird in dieser Statistik ebenfalls nach der Gesamtleistung vorgenommen, wobei die Größenklassenbildung in Anlehnung an die Umsatzsteuerstatistik erfolgte. Die Gesamtleistung wird in der Kostenstrukturstatistik definiert als

$$\begin{array}{l} \text{Umsatz} \\ + \text{ Bestandsveränderung an selbsthergestellten und} \\ - \text{ bearbeiteten Erzeugnissen} \\ + \text{ selbsterstellte aktivierte Anlagen.} \end{array}$$

Die absolute Gewerbesteuerbelastung einer Unternehmensgrößenklasse eines Wirtschaftszweiges ergibt sich aus dem Produkt

69 Das Produzierende Handwerk ab 20 Beschäftigten wurde 1977 in die Kostenstrukturstatistik des Produzierenden Gewerbes aufgenommen.

70 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 2: Unternehmen und Arbeitsstätten, Reihe 1.1: Kostenstruktur im Handwerk 1978, Stuttgart, Mainz 1981, Kostenstruktur im Handwerk 1974, Stuttgart, Mainz 1977, im folgenden zitiert als "Kostenstrukturstatistik des Handwerks".

des Anteils der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklasse eines Zweiges und der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklasse des gleichen Handwerkszweiges. Da die Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen der Zweige jedoch nicht bekannt ist, wurde im folgenden auf die steuerbaren Umsätze zurückgegriffen, die der Umsatzsteuerstatistik entnommen wurden. Der Vergleich der in der Statistik ausgewiesenen Gesamtleistung je Unternehmen und des Umsatzes je Unternehmen (ohne Umsatzsteuer) zeigt, daß die beiden Größen in der Regel nur sehr geringfügig voneinander abweichen, so daß dieses Vorgehen gerechtfertigt erscheint.

Die in der Kostenstrukturstatistik des Handwerks enthaltenen Handwerkszweige sollen stellvertretend für den oben genannten Unternehmenskreis herangezogen werden, und die Werte dieser Zweige für den Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung bzw. dem Umsatz sollen auf die Gesamtheit der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bis zu 19 Beschäftigten bzw. auch auf das Produzierende Handwerk mit 20 und mehr Beschäftigten (1975) hochgerechnet werden.

Für jede Unternehmensgrößenklasse liegen je nach Handwerkszweig unterschiedliche Werte für den Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung vor. Um einen einheitlichen Anteilswert für eine Unternehmensgrößenklasse zu erhalten, müssen die Werte einer Unternehmensgrößenklasse der einzelnen Zweige gewichtet werden. Die Gewichtung erfolgt mit den steuerbaren Umsätzen der Unternehmensgrößenklasse in den einzelnen Handwerkszweigen. Bei der Ermittlung der einheitlichen Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung in den Unternehmensgrößenklassen wurden jedoch nicht sämtliche in der Kostenstrukturstatistik des Handwerks ausgewiesenen Zweige einbezogen. Der Grund liegt zum einen darin, daß es galt, den Arbeitsaufwand in Grenzen zu halten, und zum anderen darin, daß für

viele in der Kostenstrukturstatistik dargestellte Zweige keine nach Unternehmensgrößenklassen aufgespaltenen Umsatzzahlen vorliegen. Zum Teil konnte jedoch auf unveröffentlichtes Datenmaterial des Statistischen Bundesamtes zur Umsatzsteuerstatistik zurückgegriffen werden.

Für die Ermittlung der Gewerbesteuerbelastung der oben genannten Unternehmen im Jahre 1975 wurden die Werte für die Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung des Jahres 1974 der folgenden sieben Handwerkszweige verwertet:

Handwerkszweig	Nummer der Systematik der Wirtschaftszweige, Stand 1970 ⁷¹
Maurer sowie Beton- und Stahl- betonbauer (Hoch- und Tiefbau)	30 00
Klempner (Spengler, Flaschner), Gas- und Wasserinstallateure	31 00 0
Maler, Lackierer sowie Tapeten- kleber	31 24 0 und 31 27 0
Kraftfahrzeug- und Fahrrad- mechaniker	24 48 0 und 24 48 5
Elektroinstallateure	31 05 0
Bäcker	28 45 0
Fleischer	29 17 0

Diese sieben Handwerkszweige vereinten 1974 über 51 % des Umsatzes aller Handwerksunternehmen auf sich.

⁷¹ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Systematik der Wirtschaftszweige, Stand 1970, Stuttgart und Mainz 1971.

Als Grundlage für die Berechnung der Gewerbesteuerbelastung des Jahres 1980 wurden folgende Handwerkszweige herangezogen:

Handwerkszweig	Nummer der Systematik der Wirtschaftszweige, Ausgabe 1979 ⁷²
Klempner (Spengler, Flaschner), Gas- und Wasserinstallateure	310 10
Maler, Lackierer und Tapetenkleber	316 24/27
Fliesen-, Platten- und Mosaikleger	316 51
Schlosser und Schweißer	239 11
Kraftfahrzeugmechaniker	249 11
Zentralheizungs- und Lüftungsbauer	310 30
Elektroinstallateure	310 50
Möbeltischler	261 31
Bäcker	284 51
Fleischer	291 44/47

In diesen zehn Handwerkszweigen wurden 1978 rund 44 % aller Handwerksumsätze erzielt. Bei der Gewichtung der Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung im Jahre 1978 ergab sich das Problem, daß Kostenstrukturstatistik und Umsatzsteuerstatistik mit unterschiedlichen Systematiken der Wirtschaftszweige operierten. Während die Kostenstrukturstatistik des Handwerks die Systematik der Wirtschaftszweige in der Fassung von 1979 verwendet, bedient sich die Umsatzsteuerstatistik 1978 noch der Systematik der Wirtschaftszweige von 1970. Die Gruppenbildung von Zweigen und deren Benennung weichen dadurch zum Teil etwas voneinander ab. Die Gewichtung war deshalb nicht immer exakt möglich. Zum Vergleich der beiden Systematiken wurde der Anhang der Systematik der Wirtschaftszweige 1979 herangezogen, in dem eine Gegenüberstellung der beiden Gliederungen vorgenommen wird⁷³.

72 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Systematik der Wirtschaftszweige mit Erläuterungen, Ausgabe 1979, Stuttgart und Mainz 1980.

73 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Systematik der Wirtschaftszweige mit Erläuterungen, Ausgabe 1979..., S. 399 ff.

Gewichtet wurden die Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung einer Unternehmensgrößenklasse bei der Kostenstrukturstatistik des Handwerks 1974 mit den Umsätzen von 1974 und bei der Kostenstrukturstatistik des Handwerks 1978 mit den Umsätzen von 1978. Die Ergebnisse sind der Tabelle 25 zu entnehmen.

Tabelle 25 : Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bis zu 19 Beschäftigten in den Jahren 1974 und 1978 sowie des Produzierenden Handwerks ab 20 Beschäftigten im Jahre 1974

Unternehmen mit ... bis ... DM Umsatz	1974	1978 ²
20 000 - 50 000	2,18	0,49
50 000 - 100 000	2,10	0,98
100 000 - 250 000	2,00	1,27
250 000 - 500 000	1,66	1,27
500 000 - 1 Mill.	1,44	1,18
1 - 2 Mill.	1,29	1,19
2 - 5 Mill.	1,11	1,12
5 - 10 Mill.	0,90	
10 - 25 Mill.	0,82	
25 - 50 Mill.	0,60	
50 - 100 Mill.	0,60 ¹	
100 Mill. u. mehr	0,60 ¹	

1 Für die Unternehmensgrößenklassen mit mehr als 50 Mill. DM Umsatz lagen keine Werte vor. Um Handwerksunternehmen mit mehr als 50 Mill. DM Umsatz dennoch einbeziehen zu können, wurde angenommen, daß für sie der gleiche Wert wie für die Klasse von 25 bis 50 Mill. DM Umsatz gilt. Der mögliche Fehler ist sehr gering, da diese Unternehmen kaum eine Rolle spielen.

2 Die Werte der Unternehmensgrößenklassen über 5 Mill. DM Umsatz sind für 1980 nicht relevant, da die betreffenden Unternehmen bereits beim Produzierenden Gewerbe ab 20 Beschäftigten erfaßt sind.

Quelle: Eigene Berechnungen nach Angaben in:
Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Kostenstrukturstatistik des Handwerks 1974 und 1978 ..., ders., Umsatzsteuerstatistik 1974 und 1978 ...

Für die Unternehmensgrößenklasse von 12 000 bis 20 000 DM Umsatz lagen keine sicheren Werte vor. Vereinfachend wurde angenommen, daß diese Unternehmen keine oder nur sehr geringe Gewerbesteuerzahlungen leisten, so daß ihre Gewerbesteuer gegen Null geht. Diese Annahme scheint gerechtfertigt, wenn man die Freibeträge und Freigrenzen der Gewerbesteuer berücksichtigt. Selbst wenn man einen positiven Wert für den Anteil der Gewerbesteuer dieser Unternehmen an der Gesamtleistung annimmt, ergibt sich ein in diesem Kontext verschwindend geringer Betrag.

Der Vergleich der Werte der Jahre 1974 und 1978 zeigt - mit einer Ausnahme - ein Absinken der Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung. Diese Tendenz ist besonders stark bei den kleinsten Größenklassen der betrachteten Unternehmen ausgeprägt. Dies ist vermutlich auf die Einführung eines Freibetrages von 60 000 DM bei der Gewerbekapitalsteuer und eines Freibetrages von 24 000 DM bei der Gewerbeertragsteuer zum 1. 1. 1978 zurückzuführen⁷⁴. Während die sehr kleinen Unternehmen 1974, bezogen auf die Gesamtleistung, noch am stärksten von der Gewerbesteuer betroffen waren, stehen sie 1978 am günstigsten da (zumindest bezogen auf größere Kleinunternehmen und mittlere Unternehmen).

Die Hochrechnung dieser Gliederungszahlen auf die absolute Gewerbesteuerbelastung der in diesem Abschnitt betrachteten Unternehmen (vgl. Tabelle 26 , S.111) geschah wie folgt:

1. Für 1975 wurde das arithmetische Mittel der Umsätze von 1974 und 1976 sämtlicher Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bis zu 19 Beschäftigten herangezogen. Die Grenze von 19 Beschäftigten entspricht einem Umsatz von 2,5 Mill. DM im Jahre 1975. Für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes mit 20 und mehr Beschäftigten sind allein die Umsätze des gesamten Produzierenden Handwerks ab 20 Beschäftigten für die

74 Gleichzeitig ist die Freigrenze von 6 000 DM bei der Gewerbekapitalsteuer und der Freibetrag von 15 000 DM und die gestaffelten Steuermeßzahlen für Einzelunternehmungen und Personengesellschaften bei der Gewerbeertragsteuer entfallen.

Vervollständigung relevant. Die ermittelten Anteilwerte der Unternehmensgrößenklassen über 2,5 Mill. DM Umsatz werden daher mit dem arithmetischen Mittel der Umsätze von 1974 und 1976 nur der Handwerksunternehmen ab 2,5 Mill. DM Umsatz multipliziert.

2. 1980 mußte nur die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bis zu 19 Beschäftigten aufgenommen werden. Im Jahre 1980 entsprach eine Beschäftigten-grenze von 19 Beschäftigten einem Umsatz von rund 3,2 Mill. DM. Die Werte für den einheitlichen Anteil der Gewerbe-steuer an der Gesamtleistung in jeder Unternehmensgrößen-klasse wurden mit den Umsätzen der Unternehmen des Pro-duzierenden Gewerbes 1980 der einzelnen Größenklassen bis zu 3,2 Mill. DM Umsatz multipliziert.

Tabelle 26 : Gewerbesteuerbelastung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bis zu 19 Beschäftigten in den Jahren 1975 und 1980 sowie des Produzie-renden Handwerks ab 20 Beschäftigten 1975 in 1 000 DM

Unternehmen mit ... bis ... DM Umsatz	1975	1980 ¹
20 000 - 50 000	38 502	5 936
50 000 - 100 000	97 659	32 749
100 000 - 250 000	405 363	194 491
250 000 - 500 000	539 147	391 079
500 000 - 1 Mill.	600 957	576 352
1 - 2 Mill.	585 058	695 497
2 - 5 Mill.	392 315	397 409 ²
5 - 10 Mill.	136 207	
10 - 25 Mill.	100 956	
25 - 50 Mill.	28 276	
50 - 100 Mill.	17 101	
100 Mill. u. mehr	26 626	
insgesamt	2 968 167	2 293 513

1 Gewerbesteuer unter Berücksichtigung des Wegfalls der Lohnsummensteuer

2 Gewerbesteuerlast der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bis zu 3,2 Mill. DM Umsatz oder 19 Beschäftigten.

Bei der Berechnung der Gewerbesteuerlast 1980 war zu berücksichtigen, daß die verwendeten Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung 1978 unter Einbeziehung der Lohnsummensteuerzahlungen zustande kamen. Bei den Gewerbesteuerzahlungen der Größenklassen wurde deshalb ein Abschlag von 12 % vorgenommen, der dem Anteil der Lohnsummensteuer an der Gewerbesteuer einschließlich der Lohnsummensteuer 1978 entspricht. Nicht berücksichtigt in den obigen Gewerbesteuerzahlungen ist der 1980 erhöhte Freibetrag der Gewerbeertragsteuer, der 1978 24 000 DM und 1980 36 000 DM betrug.

Die in Tabelle 26 ausgewiesenen Gewerbesteuerzahlungen 1980 wurden alle den kleinen Unternehmen zugewiesen. Unter Beachtung der als relevant angesehenen Grenzen für kleine und mittlere Unternehmen von 6,4 Mill. und 65,6 Mill. DM Umsatz im Jahre 1975, wurden den Unternehmensgrößenkategorien folgende Gewerbesteuerbeträge zugeordnet:

Tabelle 27 : Gewerbesteuerlast der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bis zu 19 Beschäftigten und des Produzierenden Handwerks ab 20 Beschäftigten im Jahre 1975

Unternehmen	Gewerbesteuer in 1 000 DM
klein	2 697 139
mittel	232 637
groß	38 391
insgesamt	2 968 167

Quelle: Vgl. Tabelle 25 und 26.

Auf die Bildung von Verteilungsquotienten wurde hier verzichtet, da es sich um ergänzende Zahlen handelt, die zusammen mit den Daten des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten zu beurteilen sind.

3. Die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenkategorien des Einzelhandels 1975 und 1980

Als Grundlage der Berechnung der Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenkategorien des Einzelhandels 1975 und 1980 dienten die Kostenstrukturstatistiken im Einzelhandel der Jahre 1977 und 1981. Wie in den anderen Wirtschaftsbereichen außerhalb des Produzierenden Gewerbes wurden auch hier nicht alle in der Kostenstrukturstatistik des Einzelhandels erfaßten Einzelhandelszweige berücksichtigt. Aus der Kostenstrukturstatistik des Jahres 1977 wurde für das Jahr 1975 aufgenommen der

Einzelhandel mit	Nummer der Systematik der Wirtschaftszweige, Stand 1970 ⁷⁵
Waren verschiedener Art, Haupt- richtung Bekleidung, Textilien, Hausrat und Wohnbedarf	43 00 0
Waren verschiedener Art, Haupt- richtung Nahrungs- und Genußmittel	43 04 0
Nahrungs- und Genußmitteln verschie- dener Art (ohne Reformwaren) ohne ausgeprägten Schwerpunkt	43 10 0
Textilien verschiedener Art ohne ausgeprägten Schwerpunkt	43 20 0
Möbeln und sonstigen Einrichtungs- gegenständen (ohne gebrauchte Möbel und Antiquitäten)	43 36 0
Apothekenwaren	43 60 0
Brennstoffen und	43 70 0
Kraftwagen und Krafträdern	43 80 0

⁷⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Systematik der Wirtschaftszweige, Stand 1970...

Für 1980 wurden folgende Einzelhandelszweige mit ihren unternehmensgrößenspezifischen Anteilen der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung einbezogen:

Einzelhandel mit	Nummer der Systematik der Wirtschaftszweige, Ausgabe 1979/76
Nahrungsmitteln, Getränken, Tabak- waren (ohne Reformwaren) ohne aus- geprägten Schwerpunkt	431 11
Textilien, Bekleidung ohne aus- geprägten Schwerpunkt	432 10
Damenbekleidung	432 35
Schuhen	432 81
Möbeln (ohne Büromöbel)	433 40
Rundfunk-, Fernseh- und phono- technischen Geräten	434 40
Apothekenwaren	436 10
Kraftwagen	438 11
Brennstoffen und	439 70
Waren verschiedener Art, Haupt- richtung Nahrungsmittel	439 83

In diesen zehn Zweigen des Einzelhandels wurden 1980 rund 57 % der Umsätze des Einzelhandels abgewickelt.

Die Werte für den Anteil der Gewerbesteuer der Unternehmensgrößenklassen an der Gesamtleistung einzelner Einzelhandelszweige in den Jahren 1977 und 1981 wurden mit den entsprechenden Umsätzen (d. h. desselben Zweiges und derselben Größenklasse) der Jahre 1976 und 1980 gewichtet, um einen einheitlichen Wert für jede Größenklasse zu erhalten. Tabelle 28 führt die errechneten Gliederungszahlen auf.

76 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Systematik der Wirtschaftszweige, Ausgabe 1979...

Tabelle 28 : Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmen unterschiedlicher Größe des Einzelhandels 1977 und 1981 in %

Unternehmen mit ... bis ... DM Umsatz	1977	1981
12 000 - 20 000	- ¹	0,0 ²
20 000 - 50 000	0,20	0,10
50 000 - 100 000	0,36	0,10
100 000 - 250 000	0,42	0,27
250 000 - 500 000	0,65	0,38
500 000 - 1 Mill.	1,13	0,75
1 - 2 Mill.	1,26	0,99
2 - 5 Mill.	0,82	0,67
5 - 10 Mill.	0,79	0,47
10 - 25 Mill.	0,68	0,35
25 - 50 Mill.	0,59	0,41
50 - 100 Mill.	0,39	0,39
100 - 250 Mill.	0,37	0,39 ³

1 1977 lag für diese Größenklasse kein Wert vor. Wie bereits an früherer Stelle geschehen, soll auch hier eine Gewerbesteuerzahllast von 0 angenommen werden, da die Wahrscheinlichkeit groß ist, daß diese Unternehmen keine Gewerbesteuer zahlen.

2 Basiert allein auf dem Wert eines Einzelhandelszweiges.

3 Da für die Größenklasse über 100 Mill. DM Umsatz keine gesicherten Werte vorliegen, wurde angenommen, daß auch für die Unternehmen mit mehr als 100 Mill. DM Umsatz ein Wert von 0,39 der Größenklasse 50 bis 100 Mill. DM Umsatz gilt.

Quelle: Eigene Berechnungen nach Angaben in:
Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 2:
Unternehmen und Arbeitsstätten, Reihe 1.3:
Kostenstruktur im Einzelhandel 1981 und 1977,
Stuttgart und Mainz 1983 und 1979; ders., Umsatz-
steuerstatistik 1980 und 1976; Unveröffentlichtes
Material des Statistischen Bundesamtes zur Umsatz-
steuerstatistik.

In den oben angegebenen Anteilen der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen 1981 hat sich bereits der 1981 von 60 000 DM auf 120 000 DM erhöhte Freibetrag auf das Gewerbekapital ausgewirkt, wodurch die dargestellten Anteile für die tatsächlichen Verhältnisse von 1980 etwas zu niedrig ausfallen.

In beiden Untersuchungsjahren weisen die Anteile bei den sehr kleinen Einzelhandelsunternehmen den niedrigsten Wert auf, steigen dann bis zu einer Umsatzgrenze von 2 Mill. DM an. Bei diesen ebenfalls noch zu den Kleinunternehmen gehörenden Einzelhandelsunternehmen erreicht der Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung seinen höchsten Wert. Anschließend fällt der Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung (mit einer Ausnahme) mit steigender Unternehmensgröße. Bei den Großunternehmen des Einzelhandels erreichen die Anteile wieder einen relativ niedrigen Wert.

Ähnlich wie in den anderen betrachteten Bereichen ist auch beim Einzelhandel der Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung von 1977 bis 1981 fast ausnahmslos gesunken. Der Vergleich der Jahre 1977 und 1981 zeigt sogar überwiegend eine starke Abnahme, wovon insbesondere die kleinen und mittleren Unternehmen profitiert haben. Auf einen absoluten Rückgang der Gewinne in der Gesamtwirtschaft ist die allgemein zu beobachtende Senkung der Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung nicht zurückzuführen.

Zur Ermittlung der absoluten Gewerbesteuerzahllast der Unternehmensgrößenklassen des Einzelhandels 1975 und 1980 wurden die Anteilswerte der Größenklassen der Jahre 1977 und 1981 mit den Umsätzen der Unternehmensgrößenklassen des Einzelhandels hochgerechnet⁷⁷. Zum einen wurde dazu das arithmetische Mittel der Umsätze von 1974 und 1976 und zum anderen die Umsätze von 1980 der Unternehmensgrößenklassen des Einzelhandels herangezogen⁷⁸.

77 Der Unternehmensgrößenklasse über 250 Mill. DM Umsatz wurde in beiden Jahren der jeweilige Wert der Größenklasse von 100 bis 250 Mill. DM Umsatz zugrunde gelegt.

78 Dabei wurde zum Teil, wie auch bei der Gewichtung einzelner Anteilswerte, auf unveröffentlichtes Datenmaterial des Statistischen Bundesamtes zur Umsatzsteuerstatistik zurückgegriffen.

Tabelle 29 : Gewerbesteuerzahllast der Unternehmensgrößenklassen des Einzelhandels in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM

Unternehmen mit ... bis ... DM Umsatz	1975	1980
20 000 - 50 000	2 572	1 198
50 000 - 100 000	13 730	3 531
100 000 - 250 000	70 598	44 154
250 000 - 500 000	158 075	105 662
500 000 - 1 Mill.	343 973	297 521
1 - 2 Mill.	351 660	429 313
2 - 5 Mill.	221 721	296 950
5 - 10 Mill.	135 760	136 747
10 - 25 Mill.	120 863	112 706
25 - 50 Mill.	61 378	69 585
50 - 100 Mill.	28 275	53 106
100 Mill. u. mehr	266 962	420 045
insgesamt	1 775 567	1 970 518

Quelle: Vgl. Tabelle 28.

Die Zusammenfassung dieser Zahlen in den Kategorien Klein-, Mittel- und Großunternehmen gibt Tabelle 30 wieder.

Tabelle 30: Verteilung der Gewerbesteuer des Einzelhandels auf kleine, mittlere und große Unternehmen in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM und %

Unternehmen ¹	1975		1980	
	1 000 DM	%	1 000 DM	%
klein	1 200 342	67,60	1 258 532	64,33
mittel	288 810	16,27	265 216	13,45
groß	286 415	16,13	436 720	22,16
insgesamt	1 775 567	100	1 970 518	100

¹ Die Grenzen für kleine und mittlere Unternehmen liegen 1975 bei 6,4 und 65,6 Mill. DM Umsatz und 1980 bei 8,3 und 84,3 Mill. DM Umsatz.

Quelle: Vgl. Tabelle 28.

Da die in Tabelle 28 ermittelten Werte für den Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Größenklasse über 50 Mill. DM Umsatz 1981 sowie der Größenklasse von 100 bis 250 Mill. DM Umsatz 1977 nur auf einer schmalen statistischen Basis aufbauen, sind diese Werte mit Vorsicht zu behandeln. Aussagen über die absolute Höhe der Gewerbesteuerbelastung der Großunternehmen des Einzelhandels sind damit nur mit Vorbehalten möglich. Gewisse Einschränkungen müssen auch bei unternehmensgrößenspezifischen Belastungsvergleichen im Einzelhandel gemacht werden, soweit die Großunternehmen einbezogen werden. Auf die Bildung von Verteilungsquotienten wurde deshalb beim Einzelhandel verzichtet⁷⁹. An einer Benachteiligung insbesondere des (am Umsatz gemessenen) größten Teils der kleinen Einzelhandelsunternehmen ist dennoch nicht zu zweifeln.

Die Unternehmen mit 100 Mill. und mehr DM Umsatz spielen im Einzelhandel vom Umsatz her nur eine untergeordnete Rolle. Bei den gewählten Grenzen für Klein-, Mittel- und Großunternehmen dominieren die kleinen Unternehmen, die mehr als 50 % aller Einzelhandelsumsätze erzielen. Der durch ein eventuell auftretendes Abweichen der in Tabelle 30 ausgewiesenen Werte für Großunternehmen mögliche Fehler kann für die Gesamtbetrachtung aller Abgaben und Wirtschaftsbereiche als relativ gering angesehen werden.

4. Die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenkategorien des Großhandels 1975 und 1980

Das für die Betrachtung der Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenklassen des Großhandels in den Jahren 1975 und 1980 verfügbare Datenmaterial der Kostenstrukturstatistiken

⁷⁹ Werden dennoch Verteilungsquotienten mit dem Umsatz als Bezugsgröße gebildet, so zeigen diese eine stark überproportionale Gewerbesteuerbelastung der kleinen und mittleren Einzelhandelsunternehmen an. Diese Werte weisen tendenziell in die gleiche Richtung wie die Werte des Großhandels, die jedoch statistisch besser abgesichert sind.

des Großhandels 1976 und 1980 bietet für diese Untersuchung eine etwas befriedigendere Zahlenbasis als im Falle des Einzelhandels.

Gegenüber den anderen Bereichen außerhalb des Produzierenden Gewerbes wird beim Großhandel eine größere Anzahl von Zweigen einbezogen. Die Nummern der Systematik der Wirtschaftszweige in der jeweils gültigen Fassung und die Bezeichnung der zugehörigen, in die Untersuchung aufgenommenen Großhandelszweige können dem Anhang 3 entnommen werden.

Die 1980 berücksichtigten 12 Großhandelszweige vereinigten rund 52 % aller Großhandelsumsätze auf sich. Der entsprechende Wert der 14 1976 einbezogenen Zweige liegt ebenfalls bei rund 52 %.

Die Anteilswerte der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen der Großhandelszweige wurden mit den zugehörigen Umsätzen der Jahre 1976 und 1980 gewichtet. Tabelle 31 gibt die ermittelten Werte wieder.

Für Großhandelsunternehmen mit einem Umsatz unter 250 000 DM liefert die Kostenstrukturstatistik keine Angaben. Es wurde deshalb angenommen, daß die Werte der Größenklasse von 250 000 bis 500 000 DM Umsatz auch für Unternehmen mit Umsätzen zwischen 20 000 und 250 000 DM gelten. Die Qualität der gewonnenen Ergebnisse wird dadurch kaum beeinträchtigt, da Großhandelsunternehmen mit Umsätzen bis zu 250 000 DM z. B. im Jahre 1980 nur einen Anteil von etwa 1/2 % des Großhandelsumsatzes besaßen. Der Anteil der Umsätze der Unternehmen bis zu 250 000 DM Umsatz am Umsatz der kleinen Unternehmen (bis zu 8,3 Mill. DM Umsatz) betrug außerdem nur 2,7 %. Für die Größenklasse bis zu 20 000 DM Jahresumsatz wurde wiederum eine Gewerbesteuer von Null unterstellt⁸⁰.

80 In der Umsatzsteuerstatistik lagen außerdem für diese Größenklassen keine Umsatzangaben vor. Diesen Unternehmen dürfte im Großhandel eine verschwindend geringe Bedeutung zukommen.

Tabelle 31 : Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen des Großhandels in den Jahren 1976 und 1980 in %

Unternehmen mit ... bis ... DM Umsatz	1976	1980
250 000 - 500 000	0,67	0,34
500 000 - 1 Mill.	0,63	0,51
1 - 2 Mill.	0,64	0,47
2 - 5 Mill.	0,53	0,42
5 - 10 Mill.	0,51	0,41
10 - 25 Mill.	0,45	0,37
25 - 50 Mill.	0,35	0,34
50 - 100 Mill.	0,29	0,24
100 - 250 Mill.	0,21	0,20 ²
250 - 500 Mill.	0,09 ¹	0,10 ³

1 Auf der Basis zweier großer Zweige.

2 Basiert auf den Werten zweier bedeutender Großhandelszweige (Nr. 40570, 41110).

3 Auf der Grundlage von zwei in der Statistik als unsicher ausgewiesenen Werte.

Quelle: Eigene Berechnungen nach Angaben in:
Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 2:
Unternehmen und Arbeitsstätten Reihe 1.2.1:
Kostenstruktur im Großhandel, bei Buch- u. ä.
Verlagen 1980 und 1976, Stuttgart und Mainz
1982 und 1978; ders., Umsatzsteuerstatistik
1980 und 1976; unveröffentlichtes Material des
Statistischen Bundesamtes zur Umsatzsteuerstatistik.

Bei den Unternehmen mit mehr als 500 Mill. DM Umsatz wurden die Anteilswerte der Unternehmen mit 250 bis 500 Mill. DM Umsatz unterstellt.

In beiden Jahren verringert sich tendenziell der Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung mit steigender Unternehmensgröße. Gegenüber 1976 weisen 1980 wiederum fast alle Unternehmensgrößenklassen einen niedrigeren Wert für den Anteil

der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung auf. In besonderem Maße haben von den Gewerbesteuererleichterungen die kleinen Großhandelsunternehmen profitiert.

Der Ermittlung der absoluten Gewerbesteuerzahllast der Unternehmensgrößenklassen dienten die Umsätze der Unternehmensgrößenklassen des Jahres 1980 sowie das arithmetische Mittel der Umsätze von 1976 und 1974. Die Ergebnisse werden in Tabelle 32 aufgeführt.

Tabelle 32 : Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenklassen des Großhandels in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM

Unternehmen mit ... bis ... DM Umsatz	1975	1980
20 000 - 250 000	27 422	11 886
250 000 - 500 000	41 172	19 056
500 000 - 1 Mill.	78 735	62 392
1 - 2 Mill.	135 120	105 120
2 - 5 Mill.	237 385	215 343
5 - 10 Mill.	232 180	229 586
10 - 25 Mill.	295 537	322 007
25 - 50 Mill.	167 101	231 417
50 - 100 Mill.	130 517	145 499
100 - 250 Mill.	109 615	146 209
250 Mill. u. mehr	118 740	229 657
insgesamt	1 573 524	1 718 172

Quelle: Vgl. Tabelle 31.

Tabelle 33 gibt das Resultat der Zusammenfassung der Unternehmensgrößenklassen in drei Unternehmensgrößenkategorien wieder.

Tabelle 33: Gewerbesteuerbelastung kleiner, mittlerer und großer Unternehmen des Großhandels in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM und %

Unternehmen	1975		1980	
	1 000 DM	%	1 000 DM	%
klein	584 844	37,17	565 324	32,90
mittel	670 529	42,61	731 295	42,56
groß	318 151	20,22	421 553	24,54
insgesamt	1 573 524	100	1 718 172	100

Quelle: Vgl. Tabelle 31.

Werden Verteilungsquotienten mit der Bezugsgröße Umsatz gebildet, so ergibt sich das folgende Bild:

Tabelle 34: Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer von Klein-, Mittel- und Großunternehmen des Großhandels 1975 und 1980 auf der Grundlage des Umsatzes

Unternehmen	1975	1980
klein	1,75	1,67
mittel	1,27	1,32
groß	0,45	0,51

Die Verteilungsquotienten weisen in beiden Jahren eine starke Benachteiligung mittlerer und insbesondere kleiner Unternehmen gegenüber den Großunternehmen dieses Zweiges aus. Von 1975 bis 1980 ist nur eine leichte Verminderung der Schlechterstellung der kleinen Unternehmen festzustellen.

Obwohl auch die Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der mittleren Unternehmen von 1975 bis 1980 gesunken sind, hat

sich die relative Position der mittleren Unternehmen gegenüber anderen Unternehmensgrößenkategorien verschlechtert.

Die unterdurchschnittliche Belastung der Großunternehmen nimmt ebenfalls nur sehr gering ab. Aus diesen Zahlen darf jedoch nicht geschlossen werden, daß die Begünstigung ausnahmslos für alle Großhandelszweige gilt. In Einzelfällen ist es durchaus möglich, daß große Großhandelsunternehmen überdurchschnittlich von der Gewerbesteuer belastet werden.

Wie an früherer Stelle bereits erwähnt wurde (vgl. S. 102), konnten die Unternehmen des Zweiges Handelsvermittlung nicht in die Analyse einbezogen werden. In der Kostenstrukturstatistik der Handelsvertreter und Handelsmakler wird jeder der erfaßten Zweige der Handelsvermittlung getrennt nach "Unternehmen mit Handel, Herstellung und dergleichen" und "Unternehmen ohne Handel, Herstellung und dergleichen" dargestellt. Eine Gewichtung der Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung einzelner Unternehmensgrößenklassen, getrennt nach den oben genannten Unternehmen mit und ohne Handel, Herstellung usw., ist nicht möglich, da entsprechende Umsatzzahlen fehlen. Zudem weichen die Anteilswerte der Gewerbesteuer der Unternehmen mit und ohne Handel, Herstellung usw. desselben Zweiges zum Teil erheblich voneinander ab.

5. Die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenkategorien des Verkehrsgewerbes 1975 und 1980

Als Basis der Berechnung der Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenklassen im Verkehrswesen 1975 und 1980 dienten die Kostenstrukturstatistiken des Verkehrsgewerbes 1975 und 1979, die wie alle Kostenstrukturstatistiken außerhalb des Produzierenden Gewerbes die Gewerbesteuer als Anteil an der Gesamtleistung ausweisen. Die Kostenstrukturstatistik des Verkehrsgewerbes erfaßt nicht sämtliche Verkehrsbereiche, sondern 1975 und 1979 nur 12 ausgewählte Zweige.

Für die Analyse der Gewerbesteuerbelastung des Verkehrsgewerbes nicht relevant ist die Deutsche Bundesbahn, die nach § 3 Nr. 1 GewStG von der Gewerbesteuer befreit ist. Das gleiche gilt für die den Sektor Nachrichtenübermittlung bildende Deutsche Bundespost.

Für jede Unternehmensgrößenklasse nach der Gesamtleistung bzw. der ihr gleichgesetzten Umsatzgrößenklasse liegen wiederum je nach Verkehrszweig unterschiedliche Werte für den Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung vor. Die zur Ermittlung einheitlicher Werte für jede Unternehmensgrößenklasse benötigten Umsatzzahlen stehen nicht für alle in der Kostenstrukturstatistik des Verkehrsgewerbes enthaltenen Verkehrszweige zur Verfügung.

Für die Berechnung der Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenklassen des Verkehrsgewerbes im Jahre 1975 wurden die Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen in folgenden Verkehrszweigen zugrunde gelegt:

Verkehrszweig	Nummer der Systematik der Wirtschaftszweige, Stand 1970 ⁸¹
Personenbeförderung im Straßenverkehr mit Fahrzeugen verschiedener Art	50 10
Personenbeförderung mit schienen- und oberleitungsgebundenen Fahrzeugen (ohne Eisenbahnen)	50 11
Personenbeförderung mit Omnibussen im Orts- und Nachbarortsverkehr	50 12
Personenbeförderung mit Omnibussen im Überlandverkehr	50 13
Spedition	50 90 0

⁸¹ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Systematik der Wirtschaftszweige, Stand 1970...

Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen im Nahverkehr	50 17 4
Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen im Fernverkehr	50 17 7 ⁸²

In diesen Verkehrszweigen wurden 1975 rund 75 % aller im Verkehrssektor erzielten Umsätze abgewickelt⁸³.

Die gewünschten Ergebnisse wurden 1980 aus den Daten von fünf Bereichen abgeleitet, die jedoch zusammen rund 3/4 des Umsatzes des Verkehrssektors (ohne die Deutsche Bundesbahn) erzielten. Es handelt sich bei diesen Verkehrszweigen um folgende:

Verkehrszweig	Nummer der Systematik der Wirtschaftszweige, Ausgabe 1979 ⁸⁴
Personenbeförderung im Straßenverkehr mit Fahrzeugen verschiedener Art	512 1
Personenbeförderung mit Omnibussen	512 4
erlaubnispflichtiger Straßen-Güter- nahverkehr	512 71
genehmigungspflichtiger Straßen-Güter- fernverkehr	512 74
Speditionen	551 1

Die zur Gewichtung der Anteilswerte (der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung) der einzelnen Unternehmensgrößenklassen und Verkehrszweige benötigten Umsatzzahlen mußten zum Teil vom Statistischen Bundesamt erfragt werden und beruhen auf unveröffentlichtem Datenmaterial.

⁸² Umsatzangaben lagen nur für die Zweige Nr. 50 17 4 und 50 17 7 (einschließlich des relativ unbedeutenden Zweiges Nr. 50 18 - Möbeltransport mit Kraftfahrzeugen) insgesamt vor. Die Werte für den Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der beiden Zweige wurden deshalb zunächst mit der Tonnenkilometerleistung der Zweige gewichtet.

⁸³ Ohne die Umsätze der Deutschen Bundesbahn.

⁸⁴ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Systematik der Wirtschaftszweige, Ausgabe 1979...

Nach der Gewichtung ergeben sich für die genannten Zweige insgesamt die folgenden einheitlichen Werte für den Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung, die für das Verkehrsgewerbe als stellvertretend angenommen wurden⁸⁵.

Tabelle 35: Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen des Verkehrsgewerbes in den Jahren 1975 und 1979 in %

Umsatzgrößenklasse von ... bis ... DM	1975	1979
20 000 - 50 000	1,4	1,5
50 000 - 100 000	2,3	1,5
100 000 - 250 000	2,3	1,8
250 000 - 500 000	1,8	1,7
500 000 - 1 Mill.	1,7	1,5
1 - 2 Mill.	1,5	1,3
2 - 5 Mill.	1,4	1,2
5 - 10 Mill.	0,9	1,1
10 - 25 Mill.	0,8	0,8
25 - 50 Mill.	0,8	0,9
50 - 100 Mill.	0,7	0,6
100 Mill. und mehr	0,6	0,5

Quelle: Eigene Berechnungen nach Angaben in: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 2: Unternehmen und Arbeitsstätten Reihe 1.5.1 und 1.5.2, 1975 und 1979; ders., Umsatzsteuerstatistik 1976 und 1980 sowie unveröffentlichtes Material des Statistischen Bundesamtes zur Umsatzsteuerstatistik 1974, 1976 und 1980.

In beiden Jahren nimmt tendenziell der Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung mit steigender Unternehmensgröße ab. Am geringsten belastet werden die Großunternehmen und am stärksten die kleinen Unternehmen. Aber auch innerhalb der Gruppe der Kleinunternehmen sind die Belastungsunterschiede zum Teil erheblich.

⁸⁵ Für einige Randbereiche mußten Annahmen zur Umsatzverteilung und den Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung gemacht werden, wobei jedoch davon ausgegangen werden kann, daß sie das Ergebnis nur unwesentlich beeinflussen könnten, so daß auf sie hier nicht näher eingegangen werden soll.

Gegenüber 1975 ist der Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung im Jahre 1979 in der Regel niedriger, wobei insbesondere die Unternehmen mit Umsätzen zwischen 50 000 und 250 000 DM eine deutliche Verbesserung zu verzeichnen haben.

Um die absolute Gewerbesteuerzahllast der Unternehmensgrößenklassen zu ermitteln, wurden die Anteilswerte jeder Unternehmensgrößenklasse mit den zugehörigen Umsatzwerten des gesamten Verkehrsgewerbes (ohne die Deutsche Bundesbahn) multipliziert⁸⁶. Für 1975 wurde das arithmetische Mittel der Umsätze von 1974 und 1976 herangezogen und für 1980 die Umsätze desselben Jahres. Bei den Berechnungen für das Jahr 1980 war zu berücksichtigen, daß 1980 erstmals keine Lohnsummensteuer mehr erhoben wurde. Bei den Gewerbesteuerzahlungen der Größenklassen wurde deshalb ein Abschlag von 12 % vorgenommen⁸⁷. Nicht einbezogen werden konnte in die Berechnungen die Erhöhung des Freibetrages der Gewerbeertragsteuer von 24 000 DM auf 36 000 DM ab dem 1. 1. 1980.

86 Die Umsatzwerte für Umsatzgrößenklassen über 25 Mill. DM Umsatz beruhen auf unveröffentlichtem Material des Statistischen Bundesamtes.

87 Dies entspricht dem (gerundeten) Anteil der Lohnsummensteuer an der Gewerbesteuer einschließlich der Lohnsummensteuer 1979. Vgl. Statistisches Jahrbuch 1980, S. 402.

Tabelle 36: Gewerbesteuerzahllast der Unternehmensgrößenklassen des Verkehrsgewerbes in den Jahren 1975 und 1980 in Mill. DM

Umsatzgrößenklasse von ... bis ... DM Umsatz	1975	1980
20 - 50 000	9 931	7 998
50 - 100 000	23 465	15 467
100 - 250 000	56 927	46 125
250 - 500 000	52 544	53 727
500 - 1 Mill.	66 241	68 740
1 - 2 Mill.	69 280	75 907
2 - 5 Mill.	87 491	98 858
5 - 10 Mill.	42 423	68 441
10 - 25 Mill.	47 833	62 114
25 - 50 Mill.	33 167	59 037
50 - 100 Mill.	24 524	27 632
100 Mill. und mehr	86 832	118 139
insgesamt	600 658	702 185

Quelle: Vgl. Tabelle 35.

Bei Zugrundelegung von Umsatzgrößenklassengrenzen von 8,3 Mill. und 84,3 Mill. DM Umsatz für kleine und mittlere Unternehmen 1980 (1975: 6,4 Mill. und 65,6 Mill. DM Umsatz) ergibt sich folgende Verteilung der Gewerbesteuer des Verkehrsgewerbes auf kleine, mittlere und große Unternehmen:

Tabelle 37: Absolute und relative Verteilung der Gewerbesteuer des Verkehrsgewerbes auf kleine, mittlere und große Unternehmen 1975 und 1980

Unternehmen	1975		1980	
	Mill. DM	%	Mill. DM	%
klein	377 757	62,89	411 993	58,67
mittel	119 196	19,84	163 377	23,37
groß	103 705	17,27	126 815	18,06
insgesamt	600 658	100	702 185	100

Quelle: Vgl. Tabelle 35.

Der hohe Anteil insbesondere der kleinen Unternehmen, aber auch der kleinen und mittleren Unternehmen zusammen gegenüber den Großunternehmen ist u. a. auf die Größenklasseneinteilung zurückzuführen, die nur deshalb gewählt wurde, weil vor allem bei der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Vermögensteuer eine getrennte Gliederung für das Verkehrsgewerbe nicht möglich war und eine andere Größenklassenbildung ausschließlich für die Gewerbesteuerbelastung des Verkehrsgewerbes nicht sinnvoll erscheint.

Detailliertere unternehmensgrößenspezifische Erkenntnisse für das Verkehrsgewerbe können der tiefer gegliederten Tabelle 35 entnommen werden, die die (gewichteten) Anteile der Gewerbesteuer am Umsatz in 12 Umsatzgrößenklassen wiedergibt.

Obwohl in einigen Verkehrszweigen mit steigender Unternehmensgröße auch der Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung zunimmt, überwiegt bei den erfaßten Zweigen insgesamt eine mit steigender Unternehmensgröße sinkende relative gewerbesteuerliche Belastung. Dieses Ergebnis dürfte sich auch dann nicht umkehren, wenn in den von der Kostenstrukturstatistik nicht erfaßten Verkehrssektoren eine gänzlich andere Lastverteilung vorliegen würde, da die Bedeutung dieser Zweige (gemessen am Umsatz) relativ gering ist.

Werden auf der Grundlage der ermittelten Daten und der gewählten Grenzen für die Unternehmensgrößenkategorien Verteilungsquotienten mit der Bezugsgröße Umsatz gebildet, so zeigen die Verteilungsquotienten eine sehr stark überdurchschnittliche Belastung der kleinen Unternehmen an. Gleichzeitig liegt ihr Vertei-

Tabelle 38: Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer von Klein-, Mittel- und Großunternehmen des Verkehrsgewerbes 1975 und 1980 auf der Basis des Umsatzes

Unternehmen	1975	1980
klein	1,48	1,46
mittel	0,74	0,89
groß	0,56	0,54

Quelle: Vgl. Tabelle 35, S. 126.

lungsquotient fast dreimal so hoch wie der der Großunternehmen. Die mittleren Unternehmen werden, bezogen auf den Umsatz, zwar deutlich unterdurchschnittlich von der Gewerbesteuer belastet, jedoch noch immer erheblich höher als die Großunternehmen. Der Verteilungsquotient der kleinen Unternehmen weist 1980 nur eine sehr geringe Verbesserung gegenüber 1975 auf.

6. Die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenkategorien des Gastgewerbes in den Jahren 1975 und 1980

Die Erfassung der Belastung der Unternehmen unterschiedlicher Größe des Gastgewerbes durch die Gewerbesteuer in den Jahren 1975 und 1980 erfolgte in Analogie zu den bisher behandelten Sektoren.

Als Grundlage der Berechnungen dienten die Kostenstrukturhebungen im Gastgewerbe für die Jahre 1977 und 1981. Wie im Verkehrsgewerbe wurden nicht sämtliche Zweige, die in der Kostenstrukturhebung enthalten sind, berücksichtigt. Die im folgenden für 1980 zugrunde gelegten Daten aus der Kostenstrukturstatistik 1981 stützen sich auf die sechs wichtigsten Zweige des Gastgewerbes, die 1980 zusammen rund 80 % aller Umsätze des Gastgewerbes auf sich vereinigten. Die Berechnungen für das Jahr 1975 bauen auf den Gliederungszahlen des Jahres 1977 auf. Die hier berücksichtigten vier Zweige des Gastgewerbes erzielten 1976 rund 84 % aller Umsätze des Gastgewerbes. Es handelt sich dabei in beiden Untersuchungsjahren im wesentlichen um dieselben Zweige, die allerdings durch die veränderte Systematik der Wirtschaftszweige anders benannt und zusammengefaßt wurden. Für die Berechnung der Gewerbesteuerbelastung der Unternehmensgrößenklassen 1980 dienten im einzelnen die Gliederungszahlen folgender Zweige des Gastgewerbes:

Zweig des Gastgewerbes	Nummer der Systematik der Wirtschaftszweige, Ausgabe 1979 ⁸⁸
Hotels	711 11
Gasthöfe	711 13
Speisewirtschaften	713 11
Schankwirtschaften	713 91
Bars, Tanz- und Vergügungslokale	713 93
Cafés	713 95

Nach der Gewichtung der Gliederungszahlen der einzelnen berücksichtigten Zweige mit den entsprechenden Umsätzen ergeben sich die in Tabelle 39 dargestellten einheitlichen Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen für die Jahre 1975 und 1980.

Die Werte zeigen weder 1981 noch 1977 eine durchgehend einheitliche Tendenz bezüglich der Unternehmensgröße. Nach einem Anstieg der Werte innerhalb der kleinen Unternehmen beginnen sie noch innerhalb dieser Größenkategorie zu sinken, was sich in den folgenden Größenklassen fortsetzt.

Sollten die etwas unsicheren Werte der Größenklasse über 10 Mill. DM Umsatz zutreffen, dann waren 1977 die mittelgroßen Unternehmen (Unternehmen mit rund 6,4 Mill. DM Umsatz und mehr) je DM Gesamtleistung geringer belastet als der Großteil (gemessen am Umsatz) der kleinen Unternehmen. Niedrigere Anteile der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung als die mittelgroßen Unternehmen hatten 1977 die sehr kleinen Unternehmen mit Umsätzen bis zu 100 000 DM.

⁸⁸ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Systematik der Wirtschaftszweige, Ausgabe 1979...

Tabelle 39 : Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Unternehmensgrößenklassen des Gastgewerbes in den Jahren 1977 und 1981 in %

Umsatzgrößenklasse von ... bis ... DM	1977	1981
20 000 - 50 000 ¹	0,32	0,15
50 000 - 100 000	0,69	0,11
100 000 - 250 000	1,18	0,48
250 000 - 500 000	1,29	0,81
500 000 - 1 Mill.	1,27	0,98
1 - 2 Mill.	1,23	0,99
2 - 5 Mill.	1,19	0,56
5 - 10 Mill.	1,16	0,50
10 - 25 Mill.	0,90 ²	0,50 ³

- 1 Für die Größenklasse von 12 000 bis 20 000 DM Jahresumsatz lagen keine Angaben in der Kostenstrukturstatistik vor. Die Unternehmen in dieser Größenklasse spielen hinsichtlich der Zahl der Steuerpflichtigen eine sehr geringe und hinsichtlich der steuerbaren Umsätze so gut wie keine Rolle. Da die Wahrscheinlichkeit, daß diese Unternehmen keine Gewerbesteuer zahlen, recht groß ist, wurde ihnen keine Gewerbesteuer zugerechnet.
- 2 Dieser Wert beruht allein auf den Angaben des Zweiges Hotels, Hotels garnis und Gasthöfe. Auch hier ist, wie 1981, ein Vergleich zwischen Klein- und Mittelunternehmen nur eingeschränkt möglich.
- 3 Für die Größenklasse von 10 bis 25 Mill. DM Jahresumsatz lag nur für Speisewirtschaften ein Wert vor. Es wurde deshalb der Wert der Größenklasse von 5 bis 10 Mill. DM Umsatz übernommen. Der mögliche Fehler ist relativ gering, da diese Unternehmen nur rund 8 % des Umsatzes des Gastgewerbes auf sich vereinigen. Das Gastgewerbe spielt außerdem in der Gesamtwirtschaft eine relativ unbedeutende Rolle. Da die Werte der Größenklassen von 5 bis 10 und 10 bis 25 Mill. DM allein die mittleren Unternehmen repräsentieren, ist ein Vergleich der kleinen mit den mittleren Unternehmen hier etwas problematisch.

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 2: Unternehmen und Arbeitsstätten Reihe 1.4: Kostenstruktur im Gastgewerbe 1981 und 1977, Stuttgart und Mainz 1983 und 1979; ders., Umsatzsteuerstatistik 1980, 1976 und 1974; unveröffentlichtes Material des Statistischen Bundesamtes zur Umsatzsteuerstatistik 1980, 1976 und 1974; eigene Berechnungen.

Trifft der oben ausgewiesene Wert der Unternehmen mit über 10 Mill. DM Umsatz für 1981 zu, so wurden 1981 zwar weiterhin die mittelgroßen Unternehmen je DM Umsatz durch die Gewerbesteuer geringer belastet als der Großteil, gemessen am Umsatz, der kleinen Unternehmen. Wird die Zahl der Steuerpflichtigen herangezogen, so wurde der größte Teil der kleinen Unternehmen 1981 je DM Umsatz geringer durch die Gewerbesteuer belastet als die mittelgroßen Unternehmen.

Die Werte des Jahres 1981 liegen in allen Unternehmensgrößenklassen ausnahmslos stark unter den entsprechenden Werten des Jahres 1977. Daraus kann eine starke Entlastung der Unternehmen des Gastgewerbes abgeleitet werden. Da dieser Zweig fast ausschließlich von kleinen und mittleren Unternehmen geprägt wird, kann man hier von einer spürbaren Entlastung kleiner und mittlerer Unternehmen bei der Gewerbesteuer sprechen.

Zur Ermittlung der absoluten Gewerbesteuerzahllast der Unternehmensgrößenklassen des Gastgewerbes wurden die Werte jeder der obigen Unternehmensgrößenklassen mit den Umsätzen der einzelnen Größenklassen des gesamten Gastgewerbes multipliziert. Während für 1980 die Umsätze desselben Jahres zur Verfügung standen, mußte für 1975 wiederum das arithmetische Mittel der Umsätze von 1976 und 1974 gebildet werden. Tabelle 40 zeigt die Ergebnisse dieser Vorgehensweise.

Tabelle 40 : Gewerbesteuerzahllast der Unternehmensgrößenklassen des Gastgewerbes in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM

Umsatzgrößenklasse von ... bis ... DM Umsatz	1975	1980
20 000 - 50 000	4 767	1 948
50 000 - 100 000	28 701	4 185
100 000 - 250 000	110 992	54 116
250 000 - 500 000	83 028	76 935
500 000 - 1 Mill.	55 834	69 476
1 - 2 Mill.	30 959	42 444
2 - 5 Mill.	24 007	18 468
5 - 10 Mill.	10 113	6 972
10 - 25 Mill.	6 204	6 414
25 - 50 Mill. ¹	3 660	3 754
50 - 100 Mill.	2 897	4 029
100 Mill. u. mehr	5 762	5 155
	366 924	293 896 ²

1 Da kein Wert für den Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung der Größenklassen über 25 Mill. DM Umsatz vorlag, wurde für die Berechnungen angenommen, daß für diese Unternehmen der Wert der Klasse mit 10 bis 25 Mill. DM Umsatz gilt. Der mögliche Fehler ist relativ gering, da die Größenklassen über 25 Mill. DM Jahresumsatz nur rund 4 % der Umsätze des Gastgewerbes auf sich vereinigen.

2 Der ausgewiesene Betrag ist etwas zu niedrig, da er mittels der Anteilswerte der Gewerbesteuer an der Gesamtleistung 1981 gebildet wurde, in die bereits der ab dem 1.1.1981 erhöhte Freibetrag der Gewerbeertragsteuer eingegangen ist.

Quelle: Vgl. Tabelle 39, S. 132, sowie eigene Berechnungen.

Bei der Zusammenfassung der Unternehmensgrößenklassen in drei Unternehmensgrößenkategorien ergibt sich folgendes Bild:

Tabelle 41 : Gewerbesteuerbelastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen des Gastgewerbes in den Jahren 1975 und 1980 in 1 000 DM und %

Unternehmen	1975		1980	
	in 1 000 DM	in %	in 1 000 DM	in %
klein	341 120	93,0	272 174	92,6
mittel	18 049	4,9	15 302	5,2
groß	7 755	2,1	6 420	2,2
insgesamt	366 924	100	293 896	100

Quelle: Vgl. Tabelle 39, S. 132, sowie eigene Berechnungen.

1975 entfiel auf die kleinen Unternehmen (Unternehmen bis 6,4 Mill. DM Umsatz) des Gastgewerbes eine Gewerbesteuer von 341,120 Mill. DM (93,0 % der von dem Gastgewerbe entrichteten Gewerbesteuer) und auf die Unternehmen mit mehr als 6,4 Mill. DM Umsatz eine Gewerbesteuer von 25,804 Mill. DM (7,0 %) ⁸⁹.

Werden die Grenzen für kleine Unternehmen 1980 bei 8,3 Mill. DM Umsatz gezogen, so trugen die kleinen Unternehmen des Gastgewerbes 1980 mit 272,174 Mill. DM rund 92,6 % der Gewerbesteuerzahlungen des gesamten Gastgewerbes, die die genannten Grenzen überschreitenden Unternehmen mit 21,722 Mill. DM hingegen nur 7,4 %.

Wegen der teilweise unsicheren Werte für mittlere und insbesondere große Unternehmen wird auf die Bildung von Verteilungsquotienten verzichtet.

⁸⁹ Die genannten Umsatzgrenzen für kleine und mittlere Unternehmen sind für das Gastgewerbe wenig sinnvoll. Eine isolierte Grenzziehung für die Gewerbesteuerbelastung des Gastgewerbes ist jedoch im Rahmen der Gesamtbetrachtung nicht zweckmäßig.

D. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" - Zusammenfassung und Interpretation

Im folgenden werden die Ergebnisse der einzelnen Abschnitte dieses Kapitels zusammengefaßt und interpretiert. Die ermittelten Daten sind in den Tabellen 42, 43 und 44 nochmals dargestellt.

Im Jahre 1970 lag der Verteilungsquotient der kleinen Unternehmen rund 47 % über der durchschnittlichen relativen (d. h. auf den Umsatz bezogen) Belastung aller Unternehmen. Die mittleren Unternehmen wurden hingegen leicht und die großen Unternehmen erheblich unterdurchschnittlich durch die Gewerbe-, Grund- und Grunderwerbsteuer belastet. Zu bemerken ist jedoch, daß bei der bedeutendsten Steuer dieser Abgabengruppe, der Gewerbesteuer, die Lohnsummensteuer die kleinsten Unternehmen am geringsten belastet, die mittleren Unternehmen jedoch am stärksten (vgl. S. 68). Die insgesamt, d. h. bei Berücksichtigung der Gewerbeertrag-, der Gewerbekapital- und der Lohnsummensteuer, hohe Belastung der kleinen Unternehmen ist 1970 insbesondere auf die Gewerbeertragsteuer zurückzuführen. Die Ursache hierfür liegt in erster Linie im hohen Anteil der kleinen Unternehmen am Gesamtgewinn der Gewerbebetriebe⁹⁰.

Zu der Aussagefähigkeit der Ergebnisse im Jahre 1970 müssen einige Bemerkungen gemacht werden. Die Verteilung der Gewerbeertrag- und der Gewerbekapitalsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien erfolgte unter Vernachlässigung der gemeindeindividuellen Hebesätze, wodurch die gewonnenen Ergebnisse nur bedingt zutreffen. Auch die Lohnsummensteuer, die Grund- und die Grunderwerbsteuer konnten nur näherungsweise ermittelt werden, wodurch gewisse Unsicherheiten bei diesen Ergebnissen bestehen.

Die Vergleichbarkeit des Jahres 1970 mit den Jahren 1975 und 1980 ist etwas eingeschränkt. Während 1970 die gewerblichen Unternehmen der Gesamtwirtschaft einbezogen werden konnten, beziehen sich die Ergebnisse der Jahre 1975 und 1980 auf das

90 Das Jahr 1970 ist außerdem durch die Besonderheit gekennzeichnet, daß durch die Finanzreform von 1969 ab 1970 die Gewerbesteuerumlage an den Bund und die Länder eingeführt wurde. Die Gemeinden waren deshalb bemüht, soweit es im Rahmen des Gewerbesteuerrechts möglich ist, Gewerbesteuerzahlungen vor Inkrafttreten der Umlage zu bewirken.

Tabelle 42 : Belastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen der Gesamtwirtschaft durch die Gewerbesteuer, die Grundsteuer und die Grunderwerbsteuer im Jahre 1970 und Verteilungsquotienten

Unternehmen	Gewerbesteuer in Mill. DM	Grundsteuer in Mill. DM	Grunderwerb- steuer in Mill. DM	Summe der Steuern in Mill. DM	Umsatz in Mill. DM	Verteilungs- quotient
klein	4 756	179	84	5 019	373 844	1,47
mittel	2 691	135	63	2 889	348 119	0,91
groß	4 670	212	100	4 982	693 365	0,79
insgesamt	12 117	526	247	12 890	1 415 328	

Tabelle 43 : Belastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen ausgewählter Wirtschaftszweige durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" im Jahre 1975 in Mill. DM und Verteilungsquotienten

Unter- nehmen	Produzie- rendes Ge- werbe ab 20 Beschäf- tigten ¹ 2	Prod. Gew. bis 19 Be- schäftigte und Prod. ³ Handwerk ³	Einzel- handel ³	Groß- handel ³	Verkehrs- gewerbe ³	Gast- gewerbe ³	Summe der Steuern	Umsatz in Mill. DM	Verteil- lungs- quotient
klein	914	2 681	1 200	585	378	341	6 099	527 729	1,24
mittel	3 401	233	289	671	119	18	4 731	475 024	1,07
groß	7 133	38	286	318	104	8	7 887	1 005 788	0,84
insg.	11 448	2 952	1 775	1 574	601	367	18 717	2 008 541	

1 Ohne das Produzierende Handwerk.

2 Enthalten sind: Gewerbesteuer, Grundsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Wechselsteuer, Gebühren und Beiträge.

3 Erfasst ist nur die Gewerbesteuer.

Tabelle 44 : Belastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen ausgewählter Wirtschaftszweige durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" im Jahre 1980 in Mill. DM und Verteilungsquotienten

Unternehmen	Produzierendes Gewerbe ab 20 Beschäftigten ¹	Produzierendes Gewerbe bis zu 19 Beschäftigten ²	Einzelhandel ²	Großhandel ²	Verkehrsgewerbe ²	Gastgewerbe ²	Summe der Steuern	Umsatz in Mill. DM	Verteilungsquotient
klein	1 321	2 294	1 269	565	412	272	6 133	743 106	1,03
mittel	4 495	-	265	731	163	15	5 669	669 041	1,05
groß	10 188	-	437	422	127	6	11 180	1 447 356	0,96
	16 004	2 294	1 971	1 718	702	293	22 982	2 859 503	

1 Enthalten sind: Gewerbesteuer, Grundsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Wechselsteuer, Gebühren und Beiträge.

2 Erfasst ist nur die Gewerbesteuer.

Produzierende Gewerbe, den Groß- und Einzelhandel, das Verkehrsgewerbe (ohne die Bundesbahn) und das Gastgewerbe. Da 1975 und 1980 die tatsächlichen Zahlungen der Unternehmen der genannten Wirtschaftsbereiche erfaßt werden, ist der Einfluß der Hebesätze bereits mit berücksichtigt. Hinsichtlich der einbezogenen Steuern bestehen ebenfalls leichte Abweichungen. Im Jahre 1970 wurde die Gewerbe-, die Grund- und die Grunderwerbsteuer in die Analyse aufgenommen, in den Jahren 1975 und 1980 die Gewbesteuer in allen 1975 und 1980 betrachteten Wirtschaftsbereichen und die Grundsteuer, die Wechsel- und Kraftfahrzeugsteuer sowie die Gebühren und Beiträge im Produzierenden Gewerbe ab 20 Beschäftigten.

Wenngleich durch die genannten Punkte die Vergleichbarkeit der Untersuchungsjahre 1970 einerseits und 1975 und 1980 andererseits eingeschränkt ist, können zumindest Tendenzen abgeleitet werden.

Im Jahre 1975 ist die überdurchschnittliche relative Belastung der kleinen Unternehmen erheblich schwächer ausgeprägt als 1970; ihr Verteilungsquotient lag 1975 um 23 Prozentpunkte unter dem des Jahre 1970. Im Gegensatz zu 1970 weist der Verteilungsquotient der mittleren Unternehmen 1975 auch eine überdurchschnittliche relative Belastung aus. Der verminderte Verteilungsquotient der kleinen Unternehmen dürfte insbesondere auf zwei Faktoren zurückzuführen sein. Einmal auf Änderungen im Gewbesteuerrecht und zum anderen auf einen verminderten Anteil der kleinen Unternehmen am Gesamtgewinn aller gewerblichen Unternehmen.

Durch die Verwendung der gleichen Datenquelle sowie durch die Betrachtung identischer Wirtschaftsbereiche und Abgaben ist die Vergleichbarkeit der Jahre 1975 und 1980 eher gewährleistet. Den höchsten Wert nimmt 1980 der Verteilungsquotient der mittleren Unternehmen an. Insgesamt ergibt sich jedoch gegenüber 1975 ein relativ ausgeglichenes Belastungsbild: Die größte Differenz zwischen den Verteilungsquotienten beträgt neun Prozentpunkte.

Die Ergebnisse deuten darauf hin, daß die auf den Umsatz bezogene Belastung der kleinen Unternehmen insbesondere auch durch Änderungen im Gewerbesteuerrecht reduziert wurde und daß sich ihre Position gegenüber anderen Unternehmensgrößenklassen verbessert hat.

Durch die Steuerrechtsänderungen im Rahmen der Gewerbesteuer in den Jahren nach 1980 dürfte sich insbesondere die Lage der kleinen Unternehmen noch weiter verbessert haben. Diese Steuerrechtsänderungen haben jedoch zum Teil zu einer weiteren Verschärfung der bereits bestehenden Kritik an der Gewerbesteuer geführt, da (unter anderem) der Kreis der Gewerbesteuerpflichtigen immer weiter eingeengt wurde. Inwieweit die im Gespräch befindlichen Modelle zur Reform der Gemeindesteuern und zur Ersetzung der Gewerbesteuer, wie zum Beispiel die Wertschöpfungssteuer oder eine Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer, die Unternehmen unterschiedlicher Größe treffen, bedarf einer genauen Prüfung.

Viertes Kapitel

Die Belastung der Unternehmensgrößenklassen und -kategorien durch gesetzliche Sozialabgaben

A. Einleitende Bemerkungen

Die Personalkosten einschließlich der darin enthaltenen Personalnebenkosten spielen als Kostenfaktor in der Kostenstruktur der Unternehmen in den meisten Wirtschaftszweigen eine gewichtige Rolle. Bezogen auf die Unternehmen des Bergbaus und Verarbeitenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten machten die Personalkosten im Jahre 1980 über 26 % des Bruttoproduktionswertes aus. In einzelnen Zweigen dieses Bereichs überschritten die Personalkosten deutlich 40 % des Bruttoproduktionswertes¹.

Die Personalkosten und Personalnebenkosten je beschäftigten Arbeitnehmer weisen in den 70er Jahren sehr hohe Zuwachsraten auf. Tabelle 45 verdeutlicht dies am Beispiel des Produzierenden Gewerbes ab 10 Beschäftigten.

Tabelle 45: Zunahme der Personal- und Personalnebenkosten je Arbeitnehmer in den Jahren 1972 bis 1981 im Produzierenden Gewerbe ab 10 Beschäftigten in %

	Zunahme			
	1975	1978	1981	1981
	gegenüber			
	1972	1975	1978	1972
Personalkosten	35,7	23,6	21,5	103,8
Personalnebenkosten	50,5	28,5	26,9	145,4

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 16: Löhne und Gehälter, Personal- und Personalnebenkostenerhebungen, Heft 1: Aufwendungen der Arbeitgeber im Produzierenden Gewerbe 1981, Stuttgart und Mainz 1983, S. 6 und 11.

¹ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 4, Reihe 4.3.1 1980..., S. 85 f.

Wie die Tabelle zeigt, stiegen die Personalnebenkosten je Arbeitnehmer im Zeitraum zwischen 1972 und 1981 relativ stärker an als die Personalkosten je Arbeitnehmer. Der Anteil der Personalnebenkosten an den Personalkosten insgesamt hat sich dadurch im Produzierenden Gewerbe ab 10 Beschäftigten von 35,7 % im Jahre 1972 auf 43,8 % im Jahre 1981 erhöht². Hauptbetroffene dieser Personalnebenkostenentwicklung waren (wiederum bezogen auf einen Arbeitnehmer) die Unternehmen mit 50 bis 99 Beschäftigten mit einer Zuwachsrate der Personalnebenkosten von 174,1 % in den Jahren von 1972 bis 1981, gefolgt von den Unternehmen mit 10 bis 49 Beschäftigten, bei denen sich die Personalnebenkosten je Arbeitnehmer in diesem Zeitraum um 153,9 % erhöht haben³.

Vor dem Hintergrund der "expansiven Sozialgesetzgebung der letzten 15 Jahre"⁴ wird von einer starken Verschlechterung der Kostensituation gerade der kleinen und mittleren Unternehmen gesprochen⁵. Neben der Entwicklung in den letzten Jahren wird auch der Beitrag der kleinen und mittleren Unternehmen zum Aufkommen der von Unternehmen geleisteten Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung und der Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall hervorgehoben. Nach Hamer trugen Unternehmen mit bis zu 499 Beschäftigten im Jahre 1974 rund 62,2 % der von Unternehmen gezahlten Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung und der Entgeltfortzahlung, Großunternehmen hingegen nur 37,8 %⁶.

2 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 16, Heft 1 1981 ..., S. 7.

3 Zu den Personal- und Personalnebenkosten und ihrer Entwicklung vgl. auch Clemens, Reinhard, Wollrab, Helmut, Zur Entwicklung der Personal- und Personalnebenkosten, in: Beiträge zur Mittelstandsforschung, Heft 76, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1981 sowie Hemmer, E., Personalzusatzkosten, Entwicklung und Methodenkritik, in: Beiträge des Instituts der Deutschen Wirtschaft zur Wirtschafts- und Sozialpolitik Nr. 97, Köln 1981.

4 Bundesverband der Deutschen Industrie (Hrsg.), Mittelstands-Informationen für den Zeitraum Juli 1981 bis Februar 1982, Köln 1982, S. 12.

5 Vgl. ebenda.

6 Vgl. Hamer, Eberhard, Wer finanziert ..., S. 94 f.

Die hier zu erfassenden gesetzlichen Sozialabgaben sind Bestandteil der Personalnebenkosten und der den Personalnebenkosten übergeordneten Personalkosten. Unter dem Begriff Personalkosten wird die Gesamtheit aller Aufwendungen verstanden, "die einem Unternehmen für den Einsatz seiner Arbeitskräfte entstehen"⁷. Die Personalnebenkosten werden als nicht direkt mit der eigentlichen Arbeitsleistung im Zusammenhang stehende Aufwendungen des Arbeitgebers für die Beschäftigten bezeichnet. Welche Positionen unter den Begriffen Personal- und Personalnebenkosten im einzelnen zu subsumieren sind, ist jedoch nicht unumstritten⁸.

Da sich die vorliegende Studie mit der Belastung durch staatliche Abgaben beschäftigt, werden hier allein die gesetzlichen Sozialabgaben betrachtet. Unberücksichtigt bleiben somit die durch Tarifvertrag oder betrieblich gewährten höheren Zuwendungen an die Arbeitnehmer.

Unter dem Begriff gesetzliche Sozialabgaben werden in dieser Arbeit folgende Aufwendungen des Unternehmens zusammengefaßt:

- a) Gesetzliche Arbeitgeberpflichtbeiträge zur Sozialversicherung. Hierunter fallen die Beiträge zur gesetzlichen Renten-, Kranken-, Arbeitslosen- und Unfallversicherung,
- b) gesetzliche Lohn- und Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall und
- c) Aufwendungen nach dem Mutterschutzgesetz, dem Schwerbehindertengesetz, Umlage für das Konkursausfallgeld und die Winterbauumlage.

⁷ Clemens, Reinhard, Wollrab, Helmut, Zur Entwicklung ..., S. 55.

⁸ Vgl. ebenda sowie Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 16, Heft 1, 1978 ...

Die gesetzlichen Sozialabgaben sind die mit Abstand höchsten staatlichen Abgaben der Unternehmen. Ihr Aufkommen war 1980 in den betrachteten Wirtschaftszweigen mehr als doppelt so hoch wie das der nächstgrößten Abgabengruppe der Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Von den drei genannten Gruppen gesetzlicher Sozialabgaben spielen die Arbeitgeberpflichtbeiträge zur Sozialversicherung die betragsmäßig größte Rolle. Auf sie entfielen 1981 im Produzierenden Gewerbe sowie im Groß- und Einzelhandel rund 4/5 aller oben genannten gesetzlichen Sozialabgaben. Während der gesetzlichen Lohn- und Gehaltsfortzahlung 1981 mit 18,7 % (Produzierendes Gewerbe) bzw. 16,7 % (Groß- und Einzelhandel) ebenfalls noch große Bedeutung zukommt, spielen die unter c) genannten Abgaben eine relativ sehr geringe Rolle.

Die unternehmensgrößenspezifische Belastung durch Arbeitgeberpflichtbeiträge zur Sozialversicherung als Hauptkomponente der gesetzlichen Sozialabgaben hängt von mehreren Faktoren ab. Zum einen spielt eine Preiskomponente, d. h. die Höhe der Aufwendungen pro Arbeitnehmer eine Rolle. Diese nimmt in den meisten Bereichen, für die Daten vorliegen, mit der Unternehmensgröße zu. Die Höhe der Aufwendungen pro Arbeitnehmer differiert zudem stark mit der betrachteten Branche. Die Belastung wird zum anderen beeinflusst durch eine Mengenkompente, d. h. von der Zahl der Arbeitnehmer, die einen gegebenen Output erbringen sollen. Dieser Aspekt spricht wegen der geringeren Kapitalintensität kleiner und mittlerer Unternehmen für eine höhere Belastung dieser Unternehmen.

B. Zur Datenbasis

Daten zur unternehmensgrößenspezifischen Belastung durch gesetzliche Sozialabgaben können mehreren Quellen entnommen werden:

1. der Kostenstrukturstatistik des Produzierenden Gewerbes,
2. den Kostenstrukturstatistiken der bereits früher genannten Bereiche außerhalb des Produzierenden Gewerbes bzw. der Kostenstrukturstatistik des Handwerks,
3. den Personal- und Personalnebenkostenerhebungen.

Die zuerst genannte Erhebung erfaßt mit Ausnahme des Bereichs Energie- und Wasserversorgung Unternehmen ab 20 Beschäftigten. Von den oben aufgezählten gesetzlichen Sozialabgaben werden bei ihr (wie auch bei den anderen Kostenstrukturstatistiken) nur die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung ermittelt. Da die Personal- und Personalnebenkostenerhebungen bereits Unternehmen mit 10 Beschäftigten erfassen und außerdem noch die unter b) und c) aufgelisteten gesetzlichen Sozialabgaben einbeziehen, wird im folgenden in erster Linie auf sie zurückgegriffen werden.

In den Kostenstrukturstatistiken und den Personal- und Personalnebenkostenerhebungen wirken sich einige Gegebenheiten nachteilig für die Untersuchung aus:

- Zwar erfassen die Personal- und Personalnebenkostenerhebungen bereits Unternehmen mit 10 Beschäftigten, die kleinsten Unternehmen bleiben jedoch weiterhin unberücksichtigt.
- Die Personal- und Personalnebenkostenerhebungen erstrecken sich nicht auf alle Wirtschaftsbereiche. Ermittelt werden zur Zeit vielmehr die Personalkosten nur im Produzierenden Gewerbe, im Groß- und Einzelhandel und im Bank- und Versicherungsgewerbe.
- Die Statistiken wurden erst im Laufe der 70er Jahre ausgebaut, so daß insbesondere für das Untersuchungsjahr 1970 eine geringere statistische Grundlage besteht.
- Erhebungseinheit ist wie bei den Kostenstrukturstatistiken die rechtlich selbständige Unternehmung.

Zur Beurteilung der Aussagefähigkeit der Personal- und Personalnebenkostenerhebungen müssen zusätzlich noch einige Besonderheiten dieser Statistik erwähnt werden. Die Erhebungen erfassen nicht die gesetzlichen Sozialaufwendungen für die Auszubildenden. Dadurch wird die Gesamtbelastung der Unternehmen zu niedrig dargestellt. Da Kleinunternehmen, bezogen auf ihre Arbeitnehmerzahl, erheblich mehr Lehrlinge ausbilden als Großunternehmen, wird die Belastung der kleineren Unternehmen zusätzlich zu gering ausgewiesen. Im Jahre 1981 kamen im Produzierenden Gewerbe auf 100 Arbeitnehmer in Kleinunternehmen 13, in Großunternehmen hingegen nur 5 Auszubildende⁹.

Die Personal- und Personalnebenkostenerhebungen erfassen nicht die Aufwendungen für "Angestellte, die Unternehmerfunktionen ausüben", wie z. B. die Geschäftsführer einer GmbH und Vorstandsmitglieder einer AG¹⁰. Darin ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht ein gewisser Ausgleich gegenüber den Einzelunternehmern und den Gesellschaftern einer Personengesellschaft zu sehen, die ebenfalls nicht in der Statistik berücksichtigt werden.

Zwar bieten die Personal- und Personalnebenkostenerhebungen die Möglichkeit, sektorspezifische Einblicke innerhalb der erfaßten Bereiche zu gewinnen, zuverlässige Angaben liegen jedoch nur für die Aufwendungen je Arbeitnehmer vor. Durch eine Hochrechnung können Summenangaben selbst bei 100 erfaßten Unternehmen noch Stichprobenfehler von 10 % enthalten¹¹. Da in den Erhebungen selbst bei großen Wirtschaftszweigen weniger als 100 Großunternehmen erfaßt werden, wird hier auf die Bildung von Verteilungsquotienten bei einzelnen Wirtschaftszweigen verzichtet.

9 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 16, Heft 1 1981 ..., S. 17.

10 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 16, Heft 1 1978 ..., S. 8.

11 Vgl. ebenda, S. 5.

Die in den Personal- und Personalnebenkostenerhebungen 1981 gebildeten Unternehmensgrößenklassen werden nicht wie bei den sonst hier zugrunde gelegten Statistiken und Berechnungen nach der Zahl der Beschäftigten einschließlich der tätigen Inhaber gebildet, sondern nach der Zahl der voll- und teilzeitbeschäftigten Arbeitnehmer ohne Auszubildende. Dadurch ist es in Grenzbereichen möglich, daß in den Erhebungen noch als Klein- bzw. Mittelunternehmen erfaßte Unternehmen bei Zugrundelegung der Gesamtbeschäftigtenzahl bereits zu den Mittel- bzw. Großunternehmen gezählt werden müßten.

C. Die Erfassung der Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch gesetzliche Sozialabgaben und Ergebnisse der Analyse

Die Ermittlung der Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch gesetzliche Sozialabgaben baut in erster Linie auf den Ergebnissen der Personal- und Personalnebenkostenerhebungen auf. Da diese jedoch nicht für alle einzubeziehenden Wirtschaftszweige und Unternehmensgrößen vorliegen, waren einige Ergänzungen erforderlich.

Wie bereits erwähnt, wurden die Personal- und Personalnebenkostenerhebungen im Verlauf der 70er Jahre ausgebaut. Dadurch bestehen 1975 und insbesondere 1970 gegenüber 1980 größere Datenprobleme, da für diese Jahre in geringerem Umfang statistische Erhebungen vorgenommen wurden.

Hinsichtlich der Personal- und Personalnebenkosten bestehen im Jahre 1970 die größten Datenlücken:

- Der Großhandel wurde erst 1974 in die Personal- und Personalnebenkostenerhebung aufgenommen;
- die Erhebung im Einzelhandel 1970 weist einige Unzulänglichkeiten auf;

- in der ergänzend herangezogenen Kostenstrukturstatistik des Gastgewerbes erfolgte 1977 erstmals eine Hochrechnung auf die Gesamtheit der in der Stichprobe erfaßten Zweige des Gastgewerbes.

Wie bei den anderen staatlichen Abgaben 1970, so sollen auch die gesetzlichen Sozialabgaben 1970 auf die gewerblichen Unternehmen der Gesamtwirtschaft bezogen werden.

Mangels anderer Daten mußten 1970 für die Unternehmen der Gesamtwirtschaft die gesetzlichen Sozialabgaben je Arbeitnehmer im Produzierenden Gewerbe zugrundegelegt werden. Die gesetzlichen Sozialabgaben einzelner Unternehmensgrößenklassen ergeben sich als Produkt der gesetzlichen Sozialabgaben je Arbeitnehmer einer Unternehmensgrößenklasse und der unterstellten Arbeitnehmerzahl derselben Unternehmensgrößenklasse (vgl. Tabelle 46). Bei der Berechnung war insbesondere zu berücksichtigen, daß die hilfsweise herangezogenen Daten zur Beschäftigtenzahl auch tätige Inhaber umfassen und daß Angaben über die gesetzlichen Sozialabgaben je Arbeitnehmer für Unternehmen mit weniger als 50 Beschäftigten für 1969 nicht vorliegen. Der Wert einer Aussage für 1970 wird dadurch und durch die Übertragung der Verhältnisse des Produzierenden Gewerbes auf die Gesamtwirtschaft erheblich eingeschränkt. Wegen dieser Unzulänglichkeiten wird auf die Berechnung von Verteilungsquotienten der gesetzlichen Sozialabgaben der Unternehmensgrößenkategorien 1970 verzichtet.

Auch der Vergleich des Jahres 1970 mit den Jahren 1975 und 1980, in denen exaktere Ergebnisse gewonnen werden konnten, ist nur sehr begrenzt sinnvoll.

Die Ermittlung der 1975 (und 1980) in die Betrachtung einbezogenen Bereiche Produzierendes Gewerbe, Groß- und Einzelhandel, Gastgewerbe und Verkehrsgewerbe (ohne die Deutsche Bundesbahn) erfolgt getrennt für diese einzelnen Bereiche:

Tabelle 46 : Ermittlung der gesetzlichen Sozialabgaben¹ je Arbeitnehmer des Produzierenden Gewerbes 1970 (ohne Steinkohle- und Eisenerzbergbau) sowie der gesetzlichen Sozialabgaben aller Unternehmen² 1970 nach Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen mit...bis... 3 Beschäftigten	gesetzliche Sozialabgaben je Arbeitnehmer in DM ⁴⁵	unterstellte Arbeitnehmerzahl aller Unternehmen 1970 ⁷	gesetzliche Sozialabgaben aller Unternehmen in 1 000 DM	gesetzliche Sozialabgaben nach Unternehmensgrößenkategorien in 1 000 DM	in %
1 - 49	1 787 ⁶	6 814 932	12 178 283	12 178 283	30,5
50 - 99	2 127	1 358 789 ⁸	2 890 144		
100 - 199	2 168	1 358 789	2 945 855	10 435 650	25,9
200 - 499	2 243	2 050 669	4 599 651		
500 - 999	2 305	1 373 960	3 166 978	17 653 049	43,8
1 000 u. mehr	2 506	5 780 555	14 486 071		
		18 737 694	40 266 982	40 266 982	100

1 Erfaßt werden 1. Kranken-, Mutterschafts-, Invaliditäts- und Altersversicherungen 2. Lohn- und Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfalle 3. Arbeitslosenversicherung 4. Versicherung gegen Betriebsunfälle und Berufskrankheiten

5. Sonstige gesetzliche Sozialabgaben.

2 Ohne die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Bundespost.

3 Obwohl die Statistik hier von Beschäftigten spricht, handelt es sich laut Auskunft des Statistischen Bundesamtes um Arbeitnehmer.

4 Im Produzierenden Gewerbe.

5 Bei Größenklassen ab 50 Beschäftigten ermittelt durch lineare Interpolation der Werte von 1969 und 1972 des Produzierenden Gewerbes.

6 Da der Wert pro Arbeitnehmer der Größenklasse von 10 bis 49 Beschäftigten 1972 (für 1969 lagen keine Daten vor) rund 16 % unter dem Wert der Größenklasse von 50 bis 99 Beschäftigten lag, wurde der Betrag je Arbeitnehmer der Größenklasse von 50 bis zu 99 Beschäftigten 1970 für die Größenklasse von 1 bis zu 49 Beschäftigten ebenfalls um 16 % vermindert. Auch in den Jahren 1975 und 1981 lagen die Beträge je Arbeitnehmer der Größenklasse von 10 bis 49 Beschäftigten unter Beträgen der Größenklassen von 50 bis 99 Beschäftigten (im Produzierenden Gewerbe).

noch Tabelle 46:

7 Werte wurden aus den Beschäftigtenzahlen von 1970 abgeleitet. Da die Anzahl der Beschäftigten in den Unternehmensgrößenklassen auch die tätigen Inhaber umfassen, ist deren Abzug von der Beschäftigtenzahl der Unternehmensgrößenklassen erforderlich. Leider lagen keine Daten über die Anzahl der Inhaber in einzelnen Unternehmensgrößenklassen der Unternehmen der Gesamtwirtschaft vor. Als Anteil der Inhaber an der Beschäftigtenzahl wurde für das produzierende Gewerbe sowie den Handel und den Verkehrssektor 1970 ein Wert von rund 7,9 % ermittelt (vgl. Statistisches Jahrbuch 1972, S. 122). Hierbei handelt es sich um einen Durchschnittswert für alle Unternehmensgrößenklassen, der stark gegensätzliche Sachverhalte verdeckt. Der Anteil der Inhaber an der Beschäftigtenzahl ist bei kleineren Unternehmen um ein Vielfaches höher als bei großen Unternehmen (vgl. auch die Ausführungen zur Berücksichtigung von Freibeträgen bei der Vermögenssteuer). Die auf der Basis des Prozentsatzes von 7,9 ermittelte absolute Zahl der tätigen Inhaber von Unternehmen von 1 679 887 wurde wie folgt auf die Unternehmensgrößenklassen verteilt, um zumindest näherungsweise zu berücksichtigen, daß a) die tätigen Inhaber für die Verteilung gesetzlicher Sozialabgaben irrelevant sind und b) die tätigen Inhaber sich unterschiedlich auf Unternehmensgrößenklassen verteilen. Beides wurde von Ilmer nicht berücksichtigt.

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	angenommene Verteilung der tätigen Inhaber auf Unternehmensgrößenklassen 1970 in %	Anzahl
1 - 49	75	1 259 916
50 - 99	15	251 983
100 - 199	5	83 994
200 - 499	3	50 397
500 - 999	1,5	25 198
1 000 u. mehr	0,5	8 399
Insgesamt	100	1 679 887

8 Da nur Angaben für die Größenklasse von 50 bis 199 Beschäftigten vorlagen, wurde angenommen, daß sich die Arbeitnehmerzahl je zur Hälfte auf Unternehmen mit 50 bis 99 und 100 bis 199 Beschäftigten verteilt.

Quelle: - Statistisches Bundesamt (Itrsg.), Fachserie: Preise, Löhne, Wirtschaftsrechnungen, Reihe 15: Arbeitnehmer-
verdienste in Industrie und Handel, Sonderbeitrag: Aufwendungen der Arbeitgeber für Personal- und Personal-
nebenkosten im produzierenden Gewerbe 1972, und 19 69, Stuttgart und Mainz 1974 und 1973.
- Statistisches Jahrbuch 1974, S. 184 ff.
- Statistisches Jahrbuch 1972, S. 122.
- eigene Berechnungen.

1. Bei der Berechnung der gesetzlichen Sozialabgaben der Unternehmensgrößenkategorien des Produzierenden Gewerbes 1975 (vgl. Tabelle 47) sind insbesondere zwei Ergänzungen erforderlich.

Zum einen müssen näherungsweise die gesetzlichen Sozialabgaben der Unternehmensgrößenklasse von einem bis zu neun Arbeitnehmern ermittelt werden. Da zudem in den Angaben für das Produzierende Gewerbe insbesondere Angaben für den Steinkohlebergbau fehlen, war zum anderen eine Schätzung der in den Unternehmensgrößenklassen dieses Zweiges angefallenen gesetzlichen Sozialabgaben erforderlich (vgl. Tabelle 48).

2. Im Groß- und Einzelhandel wurde 1974 eine Personal- und Personalnebenkostenerhebung durchgeführt. Die Ergebnisse dieser Erhebung mußten deshalb auf das Jahr 1975 hochgerechnet werden. Außerdem konnten für die Unternehmensgrößenklasse von 1 bis 49 Beschäftigten nur näherungsweise die gesetzlichen Sozialabgaben ermittelt werden (vgl. Tabelle 49).

Da für das Gast- und das Verkehrsgewerbe¹² keine Personal- und Personalnebenkostenerhebungen vorliegen, wurde auf die Kostenstrukturstatistiken dieser Bereiche zurückgegriffen. Die Vorgehensweise zur Ermittlung der unternehmensgrößenspezifischen Belastung durch gesetzliche Sozialabgaben ist die gleiche wie bei der Ermittlung der gewerbesteuerlichen Belastung dieser Bereiche: Für einzelne Unternehmensgrößenklassen nach der Gesamtleistung und für einzelne Zweige liegen Angaben über die Anteile der "gesetzlichen Sozialkosten" an der Gesamtleistung vor. Diese wurden mit den Umsätzen der gleichen Größenklasse in dem entsprechenden Zweig gewichtet, um einen einheitlichen Wert für den Anteil der "gesetzlichen Sozialkosten" an der Gesamtleistung in jeder Unternehmensgrößenklasse zu erhalten¹³.

¹² Ohne die Deutsche Bundesbahn.

¹³ Bei den einbezogenen Zweigen des Gastgewerbes und Verkehrssektors handelt es sich fast ausnahmslos um dieselben wie bei der Ermittlung der Gewerbesteuerbelastung, weshalb sie hier nicht nochmals genannt werden. Im Gastgewerbe wurde 1980 und 1975 der Wert der Größenklasse von 10 bis 25 Mill. DM Umsatz auch bei den Unternehmen mit über 25 Mill. DM Umsatz zugrunde gelegt, da für diese Größenklasse keine Daten vorlagen.

Tabelle 47: Ermittlung der gesetzlichen Sozialabgaben des Produzierenden Gewerbes¹ 1975
(ohne Steinkohlebergbau und Eisenerzbergbau) nach Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen mit ... ² bis ... Beschäftigten ²	gesetzliche Sozialab- gaben je Arbeitnehmer 1975 in DM ³	gesetzliche Sozialab- gaben 1975 in 1000 DM	gesetzliche Sozialabgaben der Unternehmensgrößenkategorien 1975 in 1000 DM	gesetzliche Sozialabgaben der Unternehmensgrößenkategorien 1975 in %
1 - 9	4 246 ⁴	4 563 361 ⁵	9 462 245	20,9
10 - 49	4 246	4 898 884		
50 - 99	4 492	3 409 179		
100 - 199	4 489	3 690 315	12 895 286	28,4
200 - 499	4 630	5 795 792		
500 - 999	4 737	3 792 853	22 970 678	50,7
1000 und mehr	5 124	19 177 825		
		45 328 209	45 328 209	100

1 Enthalten sind die Arbeitgeberpflichtbeiträge zur Sozialversicherung, die gesetzliche Lohn- und Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall, Leistungen nach dem Mutterschutz- und Schwerbehindertengesetz sowie anderen gesetzlichen Bestimmungen.

2 Voll- und teilzeitbeschäftigte Arbeiter und Angestellte einschließlich Auszubildende.

3 Ohne Auszubildende; Teilzeitbeschäftigte wurden im Verhältnis 1 zu 0,6 in Vollbeschäftigte umgerechnet.

4 Der Wert der Größenklasse von 10 bis 49 Beschäftigten wurde übernommen.

5 Diesem Betrag liegen gesetzliche Sozialabgaben je Arbeitnehmer von 4 246 DM und eine Arbeitnehmerzahl von 1 074 743 zugrunde (ohne Auszubildende; Teilzeitbeschäftigte in Vollzeitbeschäftigte umgerechnet). Die Ermittlung dieser Arbeitnehmerzahl erfolgte ähnlich wie 1980 (vgl. Ausführungen zum Produzierenden Gewerbe 1980, S. 158, Fußnote 3).

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 16, Heft 2 1975 ..., S. 16 ff. und eigene Berechnungen.

Tabelle 48: Schätzung der gesetzlichen Sozialabgaben des Steinkohlebergbaus 1975¹

Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	gesetzliche Sozialabgaben je Arbeitnehmer in DM ²	Arbeitnehmer ³	gesetzliche Sozialabgaben 1975 in 1 000 DM	gesetzliche Sozialab- gaben der Unternehmens- größenkategorien 1975 in 1 000 DM	in %
1 - 49	4 246	75	318	318	0,0
50 - 99	4 492	123 ⁴	553		
100 - 199	4 489	124	557	1 851	0,2
200 - 499	4 630	160	741		
500 - 999	4 737	-		968 989	99,8
1 000 u. mehr	5 124	189 108	968 989		
		189 590	971 158	971 158	100

1 Für den Eisenerzbergbau lagen keine Daten vor. Dieser Wirtschaftszweig spielt jedoch nur eine sehr geringe Rolle.

2 Werte des Produzierenden Gewerbes 1975 (vgl. S. 151).

3 Gesamtzahl beruht auf einer Auskunft des Statistischen Bundesamtes. Die Verteilung auf Unternehmensgrößenklassen erfolgte entsprechend den Anteilen der Beschäftigten (einschließlich Inhaber) der Größenklassen an der Gesamtzahl der Beschäftigten 1970 (vgl. Statistisches Jahrbuch 1974, S. 184) des Steinkohlebergbaus (einschließlich Kokerei).

4 Mangels genauerer Daten wurde der Wert der Größenklasse von 50 bis 199 in etwa zur Hälfte auf die Beschäftigungsgrößenklassen mit 50 bis 99 und 100 bis 199 Beschäftigten verteilt.

Quelle: - Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 16, Heft 2 1975 ...;

- Statistisches Jahrbuch 1974, S. 184;

- eigene Berechnungen.

Tabelle 49: Ermittlung der gesetzlichen Sozialabgaben¹ des Groß- und Einzelhandels² 1975 nach Unternehmensgrößenklassen und Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen mit... bis ... Beschäftigten	gesetzliche Sozialabgabe je Arbeitnehmer in DM, ³ 1974	gesetzliche Sozial- abgaben in 1 000 DM 1974	gesetzliche Sozialabgaben der Unternehmensgrößenkategorien 1975 ⁶ in 1 000 DM	in %
1 - 49	2 570 ⁴	2 319 376 ⁵	2 644 089	45,4
50 - 99	2 888	541 417		
100 - 199	2 838	503 180	1 772 498	30,4
200 - 499	2 832	510 226		
500 - 999	2 730	267 229		
1000 und mehr	2 696	970 580	1 411 102	24,2
		5 112 008	5 827 689	

1 Die Statistik weist unter dem Begriff "gesetzliche Arbeitgeberbeiträge zur sozialen Sicherung" folgende Posten aus: 1. Kranken-, Mutterschafts-, Invaliditäts- und Altersversicherung, 2. Arbeitslosenversicherung, 3. Versicherung gegen Betriebsunfälle mit Berufskrankheiten und 4. sonstige Beiträge.

2 Ohne den Großhandel mit Schrott und Nichteisenmetallen und den Großhandel mit sonstigen Altmateriale und Abfallstoffen.

3 Vollbeschäftigte und auf Vollbeschäftigte umgerechnete teilzeitbeschäftigte Arbeitnehmer.

4 Vom Wert der Größenklassen mit 50 bis 99 Beschäftigten wurde ein Abschlag von 11 % vorgenommen (entsprechend den Verhältnissen von 1978).

5 Diesem Wert liegen gesetzliche Sozialabgaben je Arbeitnehmer von 2 570 DM und eine Arbeitnehmerzahl von 902 481 zugrunde. Die Arbeitnehmerzahl wurde abgeleitet aus der Arbeitnehmerzahl der Groß- und Einzelhandelsunternehmen ab 50 Arbeitnehmern 1974 sowie dem Anteil der Arbeitnehmer der Groß- und Einzelhandelsunternehmen bis zu 49 Beschäftigten an der Zahl der Arbeitnehmer der Groß- und Einzelhandelsunternehmen ab 50 Beschäftigten im Jahre 1979 (Daten der Handels- und Gaststättenzählung 1979).

6 Unter Berücksichtigung einer ermittelten durchschnittlichen jährlichen Erhöhung der gesetzlichen Sozialabgaben je Arbeitnehmer in den Jahren 1974 bis 1978 (im Groß- und Einzelhandel) von 14 %. Mögliche Änderungen der Arbeitnehmerzahl und deren Verteilung auf Unternehmensgrößenklassen von 1974 auf 1975 wurden nicht einbezogen.

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 16: Löhne und Gehälter, Personal- und Personalnebenkosten-erhebungen, Heft 3; Aufwendungen der Arbeitgeber im Groß- und Einzelhandel sowie im Bank- und Versicherungsgewerbe 1974, Stuttgart und Mainz 1977, S. 16 f. und eigene Berechnungen.

Dieser Wert wurde anschließend mit dem Umsatz der Größenklasse des gesamten Bereichs (Gast- bzw. Verkehrsgewerbe) multipliziert. Als Ergebnis erhält man die "gesetzlichen Sozialkosten" je Größenklasse im Gast- bzw. Verkehrsgewerbe¹⁴.

Die in den Kostenstrukturerhebungen erfaßten "gesetzlichen Sozialkosten" enthalten nicht alle der in dieser Untersuchung als gesetzliche Sozialabgaben bezeichneten Abgaben, sondern nur die Arbeitgeberpflichtbeiträge zur Sozialversicherung. Zur Berücksichtigung der restlichen gesetzlichen Sozialabgaben wurde deshalb ein Zuschlag auf die Arbeitgeberpflichtbeiträge zur Sozialversicherung entsprechend den Verhältnissen in den Unternehmensgrößenkategorien des Produzierenden Gewerbes 1975 gebildet. Er betrug für 1975 bei Unternehmen bis zu 49 Beschäftigten 22,1 %, bei Unternehmen mit 50 bis 499 Beschäftigten 25,7 % und bei Unternehmen mit mehr als 499 Beschäftigten 31,5 %.

Die Ergebnisse in den einzelnen Bereichen für das Jahr 1975 können der Tabelle 50 entnommen werden. Die Verteilungsquotienten der einzelnen Bereiche bieten kein einheitliches Bild. Dennoch stellt das Gastgewerbe innerhalb der betrachteten Sektoren einen Einzelfall dar: Bei diesem Wirtschaftszweig steigt die Belastung mit zunehmender Unternehmensgröße. Allerdings ist hier aufgrund der Datenlage nur ein Vergleich zwischen kleinen und mittleren Unternehmen sinnvoll¹⁵.

Im Sektor Verkehr sowie im Groß- und Einzelhandel sinkt mit zunehmender Unternehmensgröße die Belastung durch gesetzliche Sozialabgaben, wobei vor allem die kleinen Unternehmen des Groß- und Einzelhandels weit überdurchschnittlich belastet werden¹⁶.

14 Zu den Anteilen der Arbeitgeberpflichtbeiträge zur Sozialversicherung an der Gesamtleistung jeder Unternehmensgrößenklasse der Zweige des Gast- und Verkehrsgewerbes vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 2, Reihe 1.5.1. und 1.5.2 1979 ... und 1975 ... sowie Fachserie 2, Reihe 1.4 1981 ... und 1977 ...; vgl. hierzu auch Anhang 4. Im Verkehrsgewerbe traten in Randbereichen einige Datenlücken auf.

15 Großunternehmen spielen zudem im Gastgewerbe nur eine geringe Rolle.

16 Diese Aussage gilt im Verkehrssektor strenggenommen nur für die Arbeitgeberpflichtbeiträge zur Sozialversicherung.

Tabelle 50: Gesetzliche Sozialabgaben und Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenkategorien in den erfaßten Wirtschaftsbereichen 1975

1. Produzierendes Gewerbe

Beschäftigte	gesetzliche Sozialabgaben in 1 000 DM	Umsatz in 1 000 DM	Verteilungs- quotient
1 - 49	9 462 563	235 754 671	1,03
50 - 499	12 897 137	255 537 353	1,29
500 u. mehr	23 939 667	695 809 110	0,90
	46 299 367	1 187 101 134	

durchschnittliche Belastung:
39 DM gesetzliche Sozialabgaben je 1 000 DM Umsatz

2. Groß- und Einzelhandel

Beschäftigte	gesetzliche Sozialabgaben in 1 000 DM	Umsatz in 1 000 DM	Verteilungs- quotient
1 - 49	2 644 089	237 968 450	1,40
50 - 499	1 772 498	203 050 176	1,10
500 u. mehr	1 411 102	292 234 547	0,61
	5 827 689	733 253 173	

durchschnittliche Belastung:
7,95 DM gesetzl. Sozialabgaben je 1 000 DM Umsatz

3. Gastgewerbe

Beschäftigte	gesetzliche Sozialabgaben in 1 000 DM	Umsatz in 1 000 DM	Verteilungs- quotient
1 - 49	944 328	30 797 233	0,92
50 - 499	115 781	1 824 199	1,90
500	55 841	861 726	1,94
	1 115 950	33 483 158	

durchschnittliche Belastung:
33,33 DM gesetzl. Sozialabgaben je 1 000 DM Umsatz

4. Verkehr (ohne Bundesbahn)

Beschäftigte	gesetzliche Sozialabgaben in 1 000 DM	Umsatz in 1 000 DM	Verteilungs- quotient
1 - 49	1 039 312	23 208 152	1,07
50 - 499	619 969	14 611 911	1,01
500	631 355	16 882 319	0,89
	2 290 636	54 702 382	

durchschnittliche Belastung:
41,87 DM gesetzl. Sozialabgaben je 1 000 DM Umsatz

Im größten betrachteten Bereich, dem Produzierenden Gewerbe, sind es die mittelgroßen Unternehmen, die den höchsten Verteilungsquotienten aufweisen.

Sieht man vom gastronomischen Gewerbe einmal ab, so sind es die Großunternehmen, die bei den betrachteten gesetzlichen Sozialabgaben am günstigsten stehen, obwohl - wie bereits früher erwähnt - bei ihnen die höchsten gesetzlichen Sozialabgaben je Arbeitnehmer anfallen.

Bei der Zusammenfassung der oben dargestellten Bereiche (vgl. Tabelle 51) wird das Ergebnis stark durch das Produzierende Gewerbe bestimmt, wodurch auch das Gesamtergebnis die mittelgroßen Unternehmen (mit 50 bis 499 Beschäftigten) als die am stärksten durch gesetzliche Sozialabgaben belastete Unternehmensgrößenkategorie ausweist. Die kleinen Unternehmen werden nur leicht unterdurchschnittlich betroffen und die Großunternehmen mit einem Verteilungsquotienten von 0,94 deutlich unterdurchschnittlich.

Die Ermittlung der Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch gesetzliche Sozialabgaben 1980 erfolgte ähnlich wie 1975.

Sowohl für das Produzierende Gewerbe als auch für den Groß- und Einzelhandel fehlen (wie 1975) in den Personal- und Personalnebenkostenerhebungen Angaben für sehr kleine Unternehmen mit 1 bis 9 Arbeitnehmern. Nachteilig wirkt sich hier auch (wie 1975) das Fehlen einer unternehmensgrößenbezogenen Arbeitnehmer- bzw. Beschäftigtenstatistik aus, in der auch sehr kleine Unternehmen erfaßt werden.

Die gesetzlichen Sozialabgaben der Unternehmensgrößenkategorien des Produzierenden Gewerbes 1980 (vgl. Tabelle 52) enthalten auch den Steinkohle- und Eisenerzbergbau.

Tabelle 51: Verteilungsquotienten der gesetzlichen Sozialabgaben der erfaßten Wirtschaftsbereiche¹ 1975 auf der Grundlage der Umsätze nach Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	gesetzliche Sozialabgaben 1975 in 1 000 DM	steuerbare Umsätze 1975 in 1 000 DM	Verteilungsquotient
1 - 49	14 090 292	527 728 506	0,97
50 - 499	15 405 385	475 023 639	1,17
500 u. mehr	26 037 965	1 005 787 695	0,94
insgesamt	55 533 642	2 008 539 840	

durchschnittliche Belastung

$$\frac{55\ 860\ 809}{2\ 008\ 539\ 840} = 27,65 \text{ DM je } 1\ 000 \text{ DM Umsatz}$$

¹ Produzierendes Gewerbe, Groß- und Einzelhandel, Gast- und Verkehrsgewerbe (ohne die Deutsche Bundesbahn).

Quelle: eigene Berechnungen.

Tabelle 52: Ermittlung der gesetzlichen Sozialabgaben des Produzierenden Gewerbes 1980 nach Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen mit...bis... Arbeit- nehmern	gesetzliche Sozialabgaben pro Arbeit- nehmer 1981 in DM	gesetzliche Sozialabgaben pro Arbeit- nehmer 1978 in DM	gesetzliche Sozialabgaben pro Arbeit- nehmer 1980 in DM ¹	gesetzliche Sozialabgaben 1980 in 1 000 DM ¹	gesetzliche Sozialabgaben der Unternehmensgrößen- kategorien 1980 in 1 000 DM	in %
1 - 9			6 332 ²	6 201 580 ³	14 684 881	21,4
10 - 49	6 714	5 569	6 332	8 483 301		
50 - 99	7 086	5 767	6 646	4 975 495		
100 - 199	7 172	5 952	6 765	5 330 561	18 274 202	26,6
200 - 499	7 309	6 096	6 905	7 968 146		
500 - 999	7 521	6 241	7 094	5 722 683	35 770 233	52,0
1 000 u. mehr	8 512	6 997	8 007	30 047 550	68 729 316	100
Insgesamt				68 729 316		

1 Werte von 1980 beruhen auf der linearen Interpolation der Zahlen je Arbeitnehmer bzw. der absoluten Beträge der Jahre 1978 und 1981.

2 Da für die Beschäftigtengrößenklasse von 1 bis 9 Beschäftigten in der Statistik kein Wert ermittelt wird, wurde angenommen, daß für diese Größenklasse der Wert der Beschäftigtengrößenklasse von 10 bis 49 Beschäftigten gilt.

3 Diesem Betrag liegen gesetzliche Sozialabgaben je Arbeitnehmer in Höhe von 6 332 DM und eine Arbeitnehmerzahl von 979 403 zugrunde. Diese Arbeitnehmerzahl wurde wie folgt ermittelt: Der Anteil der Beschäftigten der Klasse von 2 bis zu 9 Beschäftigten an der Zahl der Beschäftigten in Unternehmen mit 10 und mehr Beschäftigten (jeweils im Produzierenden Gewerbe) des Jahres 1970 beträgt 11,5 %. Mit diesem Satz wurde die Zahl der Arbeitnehmer der Unternehmen mit 10 und mehr Beschäftigten des Produzierenden Gewerbes des Jahres 1981 (laut Personal- und Personalnebenkostenerhebung 1981) multipliziert. Es handelt sich dabei um Vollzeitbeschäftigte sowie in Vollzeitbeschäftigte umgerechnete Teilzeitbeschäftigte.

Quelle: - Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 16, Heft 1 1981 ..., und 1978 ...;
 - Statistisches Jahrbuch 1974, S. 184 ff.;
 - eigene Berechnungen.

Die Ermittlung der gesetzlichen Sozialabgaben der Unternehmensgrößenkategorien des Groß- und Einzelhandels 1980 wird in Tabelle 53 dargestellt und erläutert.

Die Berechnung der gesetzlichen Sozialabgaben der Klein-, Mittel- und Großunternehmen des Gast- und Verkehrsgewerbes 1980 erfolgte wie 1975 mittels der Kostenstrukturstatistiken dieser Bereiche. Zur Berücksichtigung der in den Kostenstrukturstatistiken nicht enthaltenen gesetzlichen Sozialabgaben wurden für jede Unternehmensgrößenkategorie Zuschlagsätze entsprechend den Verhältnissen im Produzierenden Gewerbe 1981 gebildet (vgl. auch S. 155). Diese betrugen für kleine Unternehmen 21,2 %, für mittlere Unternehmen 23,8 % und für Großunternehmen 27,9 %.

Die gesetzlichen Sozialabgaben und die Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenkategorien der einzelnen erfaßten Bereiche 1980 werden in Tabelle 54 wiedergegeben und in Tabelle 55 als Ganzes dargestellt.

Gegenüber 1975 ergeben sich 1980 keine wesentlich anderen Ergebnisse. Während jedoch 1980 die Unternehmen mit bis zu 49 Beschäftigten einen Verteilungsquotienten von 1,04 aufweisen, beträgt ihr Verteilungsquotient 1975 nur 0,97. Wie 1975 werden auch 1980 - gemessen an ihrem Umsatz - die mittelgroßen Unternehmen am stärksten und die großen Unternehmen am geringsten durch die gesetzlichen Sozialabgaben belastet. Die Verteilungsquotienten der einzelnen Bereiche weisen 1980 tendenziell in die gleiche Richtung wie die des Jahres 1975 (vgl. Tabelle 54). Allein bei den mittleren Groß- und Einzelhandelsunternehmen ist es zu einer größeren Abnahme des Verteilungsquotienten gekommen, so daß diese Unternehmen 1980 im Gegensatz zu 1975 einen Wert des Verteilungsquotienten von kleiner 1 aufweisen.

Die durchschnittlichen gesetzlichen Sozialabgaben je 1 000 DM Umsatz sind in den einzelnen erfaßten Bereichen von 1975 bis 1980 in der Regel nur leicht gestiegen, obwohl die durchschnitt-

Tabelle 53: Ermittlung der gesetzlichen Sozialabgaben des Groß- und Einzelhandels 1980 nach Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen mit...bis... Arbeit- nehmern	gesetzliche Sozialabgaben pro Arbeit- nehmer 1981 in DM	gesetzliche Sozialabgaben pro Arbeit- nehmer 1978 in DM	gesetzliche Sozialabgaben pro Arbeit- nehmer 1980 in DM ¹	gesetzliche Sozialabgaben 1980 in 1 000 DM ^{1 3}	gesetzliche Sozialabgaben der Unternehmensgrößen- kategorien 1980	
					in 1 000 DM	in %
1 - 9				3 051 340 ⁴		
10 - 49	5 293	4 554	5 047 ²	2 674 075	5 725 415	46,2
50 - 99	6 110	5 093	5 771	1 115 748		
100 - 199	6 301	5 155	5 919	1 083 366	3 312 397	26,7
200 - 499	6 269	5 108	5 882	1 113 283		
500 - 999	6 084	4 950	5 706	613 735	3 352 152	27,1
1 000 u. mehr	5 974	5 128	5 692	2 738 417		
Insgesamt				12 389 964	12 389 964	100

1 Werte von 1980 beruhen auf der linearen Interpolation der Zahlen von 1978 und 1981.

2 Es wurde angenommen, daß für die Beschäftigtengrößenklasse von 1 bis 9 Beschäftigten der Wert der Klasse von 10 bis 49 Beschäftigten gilt.

3 Beträge der Größenklassen ab 10 Beschäftigten wurden durch lineare Interpolation der absoluten Beträge der gesetzlichen Sozialabgaben der Jahre 1978 und 1981 ermittelt.

4 Diesem Betrag liegen gesetzliche Sozialabgaben pro Arbeitnehmer in Höhe von 5 047 DM und eine Arbeitnehmerzahl von 604 585 zugrunde (vgl. Handels- und Gaststättenzählung 1979).

Quelle: - Statistisches Bundesamt (Itrsg.), Fachserie 16: Löhne und Gehälter, Personal- und Personalnebenkosten-
erhebungen, Heft 2: Aufwendungen der Arbeitgeber im Groß- und Einzelhandel sowie im Bank- und Ver-
sicherungsgewerbe 1981 und 1978, Stuttgart und Mainz 1983 und 1981;
- Statistisches Bundesamt (Itrsg.), Fachserie 6: Handel, Gastgewerbe, Reiseverkehr, Einzelveröffent-
lichungen: Handels- und Gaststättenzählung 1979, Großhandel Heft 1 und Einzelhandel Heft 1,
Stuttgart und Mainz 1982;
- eigene Berechnungen.

Tabelle 54: Gesetzliche Sozialabgaben und Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenkategorien in den erfaßten Wirtschaftsbereichen 1980

1. Produzierendes Gewerbe

Beschäftigte	gesetzliche Sozialabgaben in 1 000 DM	Umsatz in 1 000 DM	Verteilungs- quotient
1 - 49	14 684 881	340 110 056	1,06
50 - 499	18 274 202	359 581 717	1,24
> 500	35 770 233	983 801 662	0,89
	68 729 316	1 683 493 435	

durchschnittliche Belastung:
40,83 DM gesetzliche Sozialabgaben
je 1 000 DM Umsatz

2. Groß- und Einzelhandel

Beschäftigte	gesetzliche Sozialabgaben in 1 000 DM	Umsatz in 1 000 DM	Verteilungs- quotient
1 - 49	5 725 415	327 375 051	1,48
50 - 499	3 312 397	284 127 321	0,98
> 500	3 352 152	433 777 607	0,65
	12 389 964	1 045 279 979	

durchschnittliche Belastung:
11,85 DM gesetzliche Sozialabgaben
je 1 000 DM Umsatz

3. Gastgewerbe

Beschäftigte	gesetzliche Sozialabgaben in 1 000 DM	Umsatz in 1 000 DM	Verteilungs- quotient
1 - 49	1 325 362	41 469 677	0,92
50 - 499	191 199	3 060 395	1,79
> 500	82 107	1 283 926	1,83
	1 598 668	45 813 998	

durchschnittliche Belastung:
34,89 DM gesetzliche Sozialabgaben
je 1 000 DM Umsatz

4. Verkehrsgewerbe (ohne Bundesbahn)

Beschäftigte	gesetzliche Sozialabgaben in 1 000 DM	Umsatz in 1 000 DM	Verteilungs- quotient
1 - 49	1 662 785	34 151 690	1,14
50 - 499	970 286	22 271 190	1,02
> 500	988 154	28 493 043	0,81
	3 621 225	84 915 923	

durchschnittliche Belastung:
42,64 DM gesetzliche Sozialabgaben
je 1 000 DM Umsatz

Tabelle 55: Verteilungsquotienten der gesetzlichen Sozialabgaben in den erfaßten Wirtschaftsbereichen 1980 auf der Grundlage der Umsätze nach Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	gesetzliche Sozialabgaben 1980 in 1 000 DM	steuerbare Umsätze 1980 in 1 000 DM	Verteilungsquotient
1 - 49	23 398 443	743 106 474	1,04
50 - 499	22 748 084	669 040 623	1,13
500 u. mehr	40 192 646	1 447 356 238	0,92
insgesamt	86 339 173	2 859 503 335	

durchschnittliche Belastung

$$\frac{86\,339\,173}{2\,859\,503\,335} = 30,20 \text{ DM je 1 000 DM Umsatz}$$

- 163 -

1 Produzierendes Gewerbe, Groß- und Einzelhandel, Gast- und Verkehrsgewerbe (ohne die Deutsche Bundesbahn).

Quelle: eigene Berechnungen.

lichen gesetzlichen Sozialabgaben je Arbeitnehmer erheblich zugenommen haben¹⁷.

Zieht man einen Vergleich zu den von Hamer gewonnenen Ergebnissen - soweit dies aufgrund unterschiedlicher Untersuchungsjahre, zum Teil unterschiedlicher Erhebungsbereiche und der hier vorgenommenen weiteren Abgrenzung gesetzlicher Sozialabgaben möglich ist - so trugen die kleinen und mittleren Unternehmen nach den hier ermittelten Werten weniger zum Aufkommen der von Unternehmen aller Größenklassen gezahlten gesetzlichen Sozialabgaben bei, als dies von Hamer behauptet wird. In den hier erfaßten Bereichen waren die kleinen und mittleren Unternehmen mit 53,4 % bzw. 53,1 % in den Jahren 1980 bzw. 1975 am Aufkommen der gesetzlichen Sozialabgaben beteiligt. Hamer ermittelte für das Jahr 1974 einen Anteil der kleinen und mittleren Unternehmen von 62,2 %. Die von Hamer eingeschlagene Vorgehensweise präjudiziert zum Teil bereits das Ergebnis:

- Die von ihm ermittelten gesetzlichen Sozialabgaben verteilt Hamer 1974 nach der Anzahl der Beschäftigten innerhalb der Unternehmensgrößenklassen im Jahre 1970¹⁸. Diese Zahlen enthalten jedoch auch tätige Inhaber¹⁹. Da insbesondere bei den sehr kleinen Unternehmen der Anteil dieser Personen sehr hoch ist, werden diesen Unternehmen in erheblichem Umfang zu viel gesetzliche Sozialabgaben zugewiesen (vgl. die Ausführungen in Tabelle 46);

17 Ein möglicher Grund hierfür könnte ein starker Anstieg des Umsatzes je Arbeitnehmer bei gegebener Arbeitnehmerzahl sein, ein anderer die Abnahme der Arbeitnehmerzahl bei gegebenem Umsatz. In der Realität sind Entwicklungen auf beide Gründe zurückzuführen.

18 Die Übertragung der unternehmensgrößenspezifischen Beschäftigungsverhältnisse des Jahres 1970 auf 1974 ist nicht unproblematisch. Eine Statistik über sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer gibt es erst seit 1974, jedoch nicht nach Unternehmensgrößenklassen, sondern nach Wirtschaftszweigen.

19 Vgl. Statistisches Jahrbuch 1974, S. 183.

- Bei der Verteilung der gesetzlichen Sozialabgaben geht Hamer von der Annahme aus, daß in allen Unternehmensgrößenklassen gleich hohe Aufwendungen je Beschäftigten anfallen. Tatsächlich überwiegen jedoch mit zunehmender Unternehmensgröße steigende gesetzliche Sozialabgaben je Arbeitnehmer²⁰.

Bei der Beurteilung der in diesem Kapitel gewonnenen Ergebnisse sollte beachtet werden, daß Aufwendungen zur sozialen Sicherheit nicht nur für den Arbeitnehmer anfallen. Würde eine der (gesetzlichen) Arbeitnehmerabsicherung adäquate Vorsorge auch für den oder die Unternehmer angesetzt, so würde dies dazu führen, daß die Belastung durch Aufwendungen zur sozialen Sicherheit - jetzt jedoch nicht mehr nur auf gesetzlicher Basis - besonders der kleinen Unternehmen höher ausfiele.

Die Belastung der Unternehmen durch gesetzliche Sozialabgaben hat neben dem quantitativen auch noch einen qualitativen Aspekt: Durch Regelungen wie Kündigungsschutz und Sozialplan sind die Personal- und Personalnebenkosten zunehmend nicht mehr abbau- und gewinnen den Charakter von Fixkosten. Diese können jedoch bei Großunternehmen leichter getragen werden, da die Arbeitskräfte bei Strukturwandlungen oft innerbetrieblich umgesetzt werden können²¹.

Die Auszahlungen der Unternehmen im Rahmen der Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und des Mutterschutzes geben insbesondere bei kleinen und mittleren Unternehmen nicht das volle

20 Am eindeutigsten gilt dies bei der Entgeltfortzahlung im Krankheitsfalle. Allein bei der zusammengefaßten Gruppe der Aufwendungen nach dem Mutterschutzgesetz, dem Schwerbehindertengesetz, der Umlage für das Konkursausfallgeld und der Winterbauumlage sinken die Aufwendungen je Arbeitnehmer mit zunehmender Unternehmensgröße. Allerdings spielen diese Abgaben im Verhältnis zu den anderen Abgaben eine sehr geringe Rolle. Bei den Arbeitgeberpflichtbeiträgen zur Sozialversicherung wirkt sich das große Gewicht des Produzierenden Gewerbes aus, das rund 4/5 der gesetzlichen Sozialabgaben der erfaßten Bereiche auf sich vereinigt, so daß die Sozialabgaben je Arbeitnehmer insgesamt mit der Unternehmensgröße ebenfalls steigen.

21 Vgl. Engels, Wolfram, Fels, Gerhard, Gutowski, Armin u. a. (Kronberger Kreis) (Hrsg.), Mehr Mut zum Markt ..., S. 25.

Ausmaß der Belastung wieder. Während Großunternehmen in der Regel in der Lage sind, die Arbeit einer mehrere Wochen oder Monate fehlenden Arbeitskraft durch andere Betriebsangehörige übernehmen zu lassen, kann es bei kleinen und mittleren Unternehmen unter Umständen eher erforderlich werden, vorübergehend eine Ersatzkraft einzustellen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, daß insbesondere Unternehmen mit 50 bis 499 Beschäftigten im Verhältnis zu Unternehmen anderer Größe überdurchschnittlich (bezogen auf ihren Umsatz) durch gesetzliche Sozialabgaben belastet werden. Bei diesen Unternehmen ist einerseits der Anteil der mithelfenden Inhaber nicht so groß wie bei den kleinen Unternehmen und andererseits werden diese Unternehmen in der Regel noch nicht die Kapitalintensität von Großunternehmen erreichen. Hinzu kommt, daß die gesetzlichen Sozialabgaben je Arbeitnehmer in mittleren Unternehmen zum Teil an diejenigen von Großunternehmen heranreichen. Zusammen führen diese drei Faktoren zu einer gegenüber Klein- und Großunternehmen höheren relativen Belastung der mittleren Unternehmen mit gesetzlichen Sozialabgaben.

Der relativ niedrige Verteilungsquotient der kleinen Unternehmen ist unter anderem auch darauf zurückzuführen, daß bei diesen Unternehmen bei gegebenem Umsatz und gegebener Beschäftigtenzahl die Arbeitnehmerquote²² im Verhältnis zu größeren Unternehmen sehr gering ist.

Die geringsten Lasten an gesetzlichen Sozialabgaben je DM Umsatz tragen die Großunternehmen.

²² Arbeitnehmerquote wird hier definiert als Anteil der Arbeitnehmer an der Gesamtzahl der Beschäftigten in einem Unternehmen.

Fünftes Kapitel

Die Belastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen durch die Vermögensteuer

A. Allgemeine Kennzeichnung der Vermögensteuer

Am Anfang dieses Kapitels soll zunächst auf das Wesen und einige relevante Konstruktionsmerkmale der Vermögensteuer eingegangen werden. Spezielle Regelungen sowie die zu berücksichtigenden Besonderheiten einzelner Untersuchungsjahre werden noch genauer in den folgenden Abschnitten zu behandeln sein.

Gegenstand der Vermögensteuer ist das Vermögen von natürlichen und von juristischen Personen¹. Sie bezieht sich somit nicht explizit auf Unternehmen. Unter dem Vermögen wird die Gesamtheit aller in Geld bewerteten Güter und Rechte zusammengefaßt, die sich an einem Stichtag im Eigentum einer Person befindet². Als Personen- oder Subjektsteuer berücksichtigt die Vermögensteuer die persönlichen Verhältnisse des Zensusiten, wie z. B. Familienstand, Zahl der Kinder, Alter und Schulden. Die Vermögensteuer unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Unbeschränkt vermögensteuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 1 und 2 VStG³

- natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,
- deutsche Staatsangehörige, die zwar im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, jedoch aus einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts Arbeitslohn aus einer inländischen Kasse

¹ Vgl. Wöhe, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 5., überarbeitete Auflage, München 1978, S. 175.

² Vgl. ebenda.

³ Vgl. hierzu auch Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 3. Buch: Die Substanzsteuern, 3., überarbeitete Auflage..., S. 123; die folgenden Ausführungen und Paragraphen beziehen sich in erster Linie auf das Jahr 1980.

beziehen, einschließlich der zu ihrem Haushalt gehörigen deutschen Angehörigen,

- praktisch alle juristischen Personen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Die Vermögensteuer erstreckt sich auf das (Welt-)Gesamtvermögen dieser Steuerpflichtigen⁴.

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen nach §2 VStG

- natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben sowie
- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben.

Bemessungsgrundlage für die Vermögensteuer ist das sogenannte steuerpflichtige Vermögen⁵, das, vereinfacht dargestellt, wie folgt ermittelt wird:

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen	
+ Grundvermögen	
+ Betriebsvermögen	
+ sonstiges Vermögen	
= Rohvermögen	
- Schulden und sonstige Abzüge	
= Gesamtvermögen	
- Freibeträge	
= steuerpflichtiges Vermögen	

4 Außer Ansatz bleiben nach § 1 Abs. 3 VStG Vermögensgegenstände in der DDR.

5 Vgl. § 9 VStG.

Bei den vom Gesamtvermögen abzugsfähigen Freibeträgen⁶ handelte es sich in den einzelnen Untersuchungsjahren um folgende Beträge:

Tabelle 56: Vermögensteuer-Freibeträge in den Untersuchungsjahren 1970, 1975 und 1980

Untersuchungs- jahr	Freibetrag nach § 6 Abs. 1 VStG (bzw. § 5 Abs. 1 Nr. 1 für 1970) in DM	Freibetrag nach § 6 Abs. 3 u. 4 VStG (bzw. § 5 Abs. 2 u. 3 für 1970) in DM	Freibetrag nach § 7 VStG in DM
1970	20 000	5 000 (bzw. 25 000)	-
1975	70 000	10 000 (" 50 000)	100 000
1980	70 000	10 000 (" 50 000)	100 000

Quelle: Vermögensteuergesetz in der jeweils gültigen Fassung.

Der Freibetrag nach § 6 Abs. 1 VStG (1970: § 5 Abs. 1 Nr. 1 VStG) wird unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen gewährt. Zu einer Verdoppelung des Freibetrages kommt es bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten. Für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen oder den Ehegatten zusammen veranlagt wird, ist ein weiterer gleich hoher Freibetrag anzusetzen. Unter bestimmten Voraussetzungen erhalten ältere oder erwerbsunfähige Personen mit geringem Gesamtvermögen zusätzliche Freibeträge nach § 6 Abs. 3 und 4 VStG (1970: § 5 Abs. 2 und 3 VStG). Schließlich wird bestimmten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, nach § 7 VStG für die der Gründung folgenden 10 Kalenderjahre ein besonderer Freibetrag gewährt, soweit sie nicht bereits nach § 3 Abs. 1 Nr. 7 VStG von der Vermögensteuer befreit sind (Befreiung bestimmter in der Land- und Forstwirtschaft tätiger Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine).

⁶ Weitere Freibeträge werden im Rahmen des sogenannten sonstigen Vermögens gewährt. Vgl. § 110 BewG.

Zur Erhebung der Vermögensteuer kommt es bei bestimmten Vermögensarten oder Steuerpflichtigen nur dann, wenn bestimmte Freigrenzen, auch Besteuerungsgrenzen genannt, überschritten werden. Liegt das Vermögen unterhalb dieser Grenze, so wird keine Vermögensteuer erhoben, wird die Grenze erreicht oder überschritten, so wird der gesamte Betrag besteuert. Folgende Freigrenzen waren in den Untersuchungsjahren zu beachten:

- 10 000 DM bei unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen (nach § 8 Abs. 1 VStG). Mit dem Erreichen oder Überschreiten der Besteuerungsgrenze waren 1970 bestimmte Annahmen über das Mindestvermögen gekoppelt (Mindestbesteuerung)⁷.
- 10 000 DM Inlandsvermögen bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen oder juristischen Personen nach § 8 Nr. 2 VStG. Für 1970 galt hier nach § 7 Nr. 2 VStG eine Besteuerungsgrenze von 2 000 DM.

Ausgehend vom steuerpflichtigen Vermögen, wird durch die Anwendung eines festen Steuersatzes, der jedoch für natürliche und juristische Personen 1975 und 1980 unterschiedlich war, die Steuerschuld ermittelt. In den einzelnen Untersuchungsjahren galten im allgemeinen folgende Steuersätze⁸:

Tabelle 57: Vermögensteuersätze in den Untersuchungsjahren 1970, 1975 und 1980

Untersuchungs- jahr	natürliche Personen	juristische Personen
1970	1 %	1 %
1975	0,7 %	1 %
1980	0,5 %	0,7 %

Quelle: Vermögensteuergesetz in der jeweils gültigen Fassung.

⁷ Vgl. §§ 6 und 7 VStG in der für 1970 gültigen Fassung.

⁸ Abweichend von diesen Vermögensteuertarifen galten 1970 und 1975, soweit das steuerpflichtige Vermögen den Betrag der nach § 31 Lastenausgleichsgesetz festgesetzten Vermögensabgabeschuld nicht überstieg, ermäßigte Steuersätze. Diese werden im folgenden vernachlässigt.

Bis zum 31.12.1974 war die gezahlte Vermögensteuer als Sonderausgabe bzw. Betriebsausgabe bei der Ermittlung des einkommensteuerverpflichtigen Einkommens abzugsfähig. Die sich aus der Änderung ergebende höhere Last schlägt sich in einer gestiegenen Einkommensteuer ab 1975 nieder. Bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens stellte die Vermögensteuer in keinem Untersuchungsjahr einen Abzugsposten dar.

B. Die für die Analyse der Belastung der Unternehmen relevanten Teile der Vermögensteuer

Die Vermögensteuer als eine Steuer auf das Vermögen von natürlichen und juristischen Personen stellt - mit Ausnahme der Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen juristischer Personen - keine spezielle Abgabe des Unternehmens dar. Besteuert wird vielmehr das Gesamtvermögen bzw. das Inlandsvermögen der Steuerpflichtigen. Von der Besteuerung des Gesamtvermögens und des Inlandsvermögens sind für die vorliegende Arbeit jedoch nur die Teile von Bedeutung, die das Betriebsvermögen betreffen.

Wie an früherer Stelle bereits besprochen, wird in der vorliegenden Arbeit eine weite Fassung des Begriffs Belastung der Unternehmen gewählt, die neben der reinen Belastung des Unternehmens auch die Haushaltsbesteuerung des Unternehmers einbezieht, soweit sie eng mit dem Unternehmen verknüpft ist. Für die Untersuchung werden damit die folgenden Fälle relevant:

- 1) Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen juristischer Personen,
- 2) Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen natürlicher Personen,
- 3) Vermögensteuer auf die Anteile von natürlichen Personen am Betriebsvermögen von juristischen Personen,

4) Vermögensteuer auf die Einlagen sogenannter stiller Gesellschafter und auf partiarische Darlehen.

Zu 1) Allein in diesem Falle liegt eine reine Besteuerung des Unternehmens vor. Hier wie auch unter 2) ist zu fragen, was unter dem Begriff Betriebsvermögen zu verstehen ist. Die im § 97 Abs. 1 BewG aufgezählten inländischen juristischen Personen bilden mit allen ihren Wirtschaftsgütern einen gewerblichen Betrieb. Bei diesen Gewerbebetrieben kraft Rechtsform⁹ ist es unerheblich, ob die Wirtschaftsgüter auch tatsächlich dem eigentlichen Gewerbebetrieb dienen oder nicht; sämtliche diesen juristischen Personen gehörenden Wirtschaftsgüter stellen Betriebsvermögen dar. Im einzelnen sind hiervon folgende inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen betroffen¹⁰:

- alle Kapitalgesellschaften,
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit,
- Kreditanstalten des öffentlichen Rechts.

Zum Betriebsvermögen der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts, der nichtrechtsfähigen Vereine, Anstalten, Stiftungen und der anderen Zweckvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) dienen (Gewerbebetriebe kraft wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb)¹¹.

Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben und damit nur beschränkt vermögensteuerpflichtig sind, bilden nur die Wirtschaftsgüter einen

9 Vgl. Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 3. Buch..., S. 79.

10 Ausgenommen bleibt bei den juristischen Personen gemäß § 97 Abs. 1 Satz 2 BewG die gemeinschaftliche Tierhaltung.

11 Vgl. § 97 Abs. 2 BewG.

gewerblichen Betrieb, die zum inländischen Betriebsvermögen gehören. Der hier zugrunde liegende Betriebsvermögensbegriff entspricht dem des nächsten Punktes und wird dort besprochen.

Zu 2) Zum Betriebsvermögen von natürlichen Personen und der beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen gehören "alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb eines Gewerbes als Hauptzweck dient, soweit die Wirtschaftsgüter dem Betriebsinhaber gehören (gewerblicher Betrieb)"¹². Der Begriff gewerblicher Betrieb oder Gewerbebetrieb wird im Sinne des § 1 Abs. 1 GewStDV definiert (vgl. S. 16)¹³.

Als Gewerbe gilt nach dem Bewertungsgesetz auch die gewerbliche Bodenbewirtschaftung, wie z. B. der Bergbau und die Gewinnung von Torf, Steinen und Erden. Ausgeschlossen werden hingegen Unternehmen, deren Hauptzweck in der Land- und Forstwirtschaft zu sehen ist¹⁴. Im Gegensatz zur Gewerbesteuer wird die Ausübung eines freien Berufs¹⁵ bei der Vermögensteuer dem Betrieb eines Gewerbes gleichgesetzt, sofern es sich nicht um eine "selbständig ausgeübte künstlerische oder wissenschaftliche Tätigkeit" handelt, "die sich auf schöpferische oder forschende Tätigkeit, Lehr-, Vortrags- und Prüfungstätigkeit oder auf schriftstellerische Tätigkeit beschränkt"¹⁶.

Werden Unternehmen von unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen in der Rechtsform einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder

12 § 95 Abs. 1 BewG.

13 Vgl. Rössler, Rudolf, Troll, Max, Langner, Johannes, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 10., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage München 1975, S. 953 ff.

14 Vgl. § 95 Abs. 2 und 3 BewG.

15 Zur Abgrenzung des Begriffs vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

16 § 96 Abs. 1 BewG. Als Gewerbe wird außerdem nach § 96 Abs. 2 BewG "die Tätigkeit als Einnehmer einer staatlichen Lotterie" angesehen.

einer ähnlichen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, geführt, entsteht nach § 97 Abs. 1 Nr. 5 auch hier ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, dessen sämtliche Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehören¹⁷.

Die Unterscheidung der Gewerbebetriebe in solche kraft Rechtsform und solche kraft Betätigung ist für den Umfang der Bemessungsgrundlage Betriebsvermögen von Bedeutung. Während bei den Gewerbebetrieben kraft Rechtsform alle Wirtschaftsgüter, die diesen Gewerbebetrieben gehören, zum Betriebsvermögen gezählt werden, hängt bei Gewerbebetrieben kraft Betätigung der Umfang des Betriebsvermögens von der Einordnung des Vermögens in drei Vermögensgruppen ab¹⁸.

- a) Zu dem sogenannten notwendigen Betriebsvermögen werden alle Wirtschaftsgüter gezählt, "die entweder schon ihrer Art nach nur betrieblich verwendet werden können oder die, wenn eine private Nutzung möglich wäre, jedenfalls nach ihrer Zweckbestimmung dem Betriebe dienen".
- b) Wirtschaftsgüter, "die vom Unternehmer nur privat genutzt werden können, d. h. von ihrer Zweckbestimmung her grundsätzlich nicht Betriebsvermögen sein können", werden als notwendiges Privatvermögen bezeichnet.
- c) Zwischen diesen beiden Vermögensgruppen steht das sogenannte gewillkürte Betriebsvermögen, von dem bei jenen Wirtschaftsgütern gesprochen wird, "die sowohl Privat- als auch Betriebsvermögen sein können".

¹⁷ Außer der gemeinschaftlichen Tierhaltung werden hier auch Arbeitsgemeinschaften ausgeschlossen, die lediglich für einen einzigen, innerhalb von drei Jahren nach Vertragsabschluß zu erfüllenden Auftrag gegründet wurden. Vgl. § 98 BewG.

¹⁸ Vgl. hierzu Wöhe, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I, 5. Auflage..., S. 322 ff.

Es kommt hier in der Regel auf den Willen des Steuerpflichtigen an, zu welchem Vermögensteil er diese Wirtschaftsgüter rechnet.

Zu 3) Während die Beteiligungen von natürlichen Personen an Personengesellschaften und anderen Mitunternehmergemeinschaften zum Betriebsvermögen der Gesellschafter gehören¹⁹, werden die Anteile von natürlichen Personen am Betriebsvermögen der juristischen Personen zum sogenannten sonstigen Vermögen gezählt. Der § 110 Abs. 1 BewG definiert das sonstige Vermögen als alle Wirtschaftsgüter, die nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, zum Grundvermögen oder zum Betriebsvermögen gehören. Praktisch erfolgt jedoch eine erschöpfende Aufzählung²⁰ der aufgenommenen Vermögensgegenstände durch § 110 BewG sowie den Ausschluß anderer Wirtschaftsgüter in § 111 BewG, die nicht zum sonstigen Vermögen gehören.

Zu 4) Die Einlagen von typischen stillen Gesellschaftern und die partiarischen Darlehen²¹ erfüllen weder die Kriterien der Beteiligungs- noch der Kreditfinanzierung²²

19 Vgl. § 110 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 BewG. Hierzu gehören auch die sogenannten atypischen stillen Gesellschafter.

20 Vgl. Rössler, Troll, Langner, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 10. Auflage..., S. 1338.

21 Der Begriff (typische) stille Gesellschaft bezeichnet die Beteiligung durch Einlage einer natürlichen oder juristischen Person am Handelsgewerbe eines anderen gegen einen Anteil am Gewinn. Die Einlage geht in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts über. Bei der atypischen stillen Gesellschaft ist der atypische stille Gesellschafter nicht nur am Gewinn und Verlust, sondern auch an den Vermögenswerten beteiligt. Beim partiarischen Darlehen erhält der Gläubiger an Stelle von Zinsen einen bestimmten Anteil vom Gewinn oder Umsatz. Vgl. hierzu Wöhe, Günter, Bilstein, Jürgen, Grundzüge der Unternehmensfinanzierung, 2., überarbeitete und erweiterte Auflage, München 1981, S. 37 f., sowie Gablers Wirtschaftslexikon, hrsg. von Sellien, Reinhold, Sellien, Helmut, 10., neubearbeitete Auflage, Wiesbaden 1979.

22 Zu den Kriterien von Beteiligungs- und Kreditfinanzierung vgl. Diederich, Helmut, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre I, 5. Auflage, Stuttgart, Berlin 1979, S. 226 ff.

vollkommen. Sie stehen jedoch der ersteren näher als der zweiten. Sie werden unter dem Begriff "verzinsliche und unverzinsliche Kapitalforderungen jeder Art" durch den § 110 Abs. 1 Nr. 1 BewG im Rahmen des sonstigen Vermögens erfaßt²³. Eine typische stille Gesellschaft und das partiarische Darlehen können sowohl bezüglich eines Einzelunternehmers und einer Personengesellschaft als auch bezüglich einer juristischen Person vorliegen. Da diese beiden Formen der Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen jedoch in der Vermögensteuerstatistik nicht separat, sondern zusammen mit anderen Vermögenspositionen unter den "fest verzinslichen und unverzinslichen Kapitalforderungen jeder Art" erfaßt werden, können die daraus entstehenden Belastungen des Betriebsvermögens durch die Vermögensteuer in dieser Studie nicht erfaßt werden.

C. Besonderheiten und Probleme der Ermittlung der Belastung unter Berücksichtigung der Datenlage

Bei der Ermittlung der den Unternehmenssektor und die Unternehmensgrößenkategorien belastenden Vermögensteuer ergeben sich zwei Gruppen von Besonderheiten und Problemen. Sie betreffen zum einen mehr grundsätzliche Sachverhalte und zum anderen die Datenlage.

Zur Vermögensteuer sind insbesondere folgende zwei grundsätzliche Bemerkungen zu machen:

1. Wie oben bereits erwähnt, bezieht sich die Vermögensteuer als Subjektsteuer insbesondere bei natürlichen Personen und beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen auf mehrere Vermögensarten und berücksichtigt die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Die Steuerschuld hängt

23 Vgl. Rössler, Troll, Langner, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 10. Auflage..., S. 1340 und S. 1351.

damit im einzelnen unter anderem von der Höhe des Gesamtvermögens (=Reinvermögen), dem Familienstand, der Zahl der mitveranlagten Kinder und dem Alter ab. Das Betriebsvermögen stellt nur bei den unbeschränkt steuerpflichtigen nicht-natürlichen Personen die alleinige Grundlage für die Vermögensteuer dar. In den anderen Fällen kann die Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen nur annähernd ermittelt werden. Dabei muß unterstellt werden, daß alle Vermögensarten gleichmäßig von den Freibeträgen profitieren.

2. Eine exakte Erfassung der Steuerschuld getrennt nach natürlichen und nichtnatürlichen Personen ist nicht möglich, da sich jede dieser beiden Gruppen an der jeweils anderen beteiligen kann. So kann z. B. eine Aktiengesellschaft als Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft auftreten, und die Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft können Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung in ihrem Betriebsvermögen halten. Im ersten Fall erscheint die Besteuerung dieser Anteile statistisch als Besteuerung des Betriebsvermögens der nichtnatürlichen Person, im zweiten Fall als Besteuerung des Betriebsvermögens der natürlichen Personen. In beiden Fällen stellt sich die Frage, zu wessen Belastung - des Betriebsvermögens der juristischen oder der natürlichen Person - die Besteuerung gerechnet werden soll.

Was die Datenlage anbelangt, ist die Vermögensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes²⁴, die in Verbindung mit der Vermögensteuer-Hauptveranlagung durchgeführt wird, die einzige Quelle mit detaillierten Daten zur Vermögensteuer. In Bezug auf die Untersuchung ergeben sich bei der Auswertung dieser Statistik zunächst folgende Schwierigkeiten:

24 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Vermögensteuerstatistik 1972 ..., 1974 ..., 1977 ...

1. Aus der Vermögensteuerstatistik können keine Aussagen über die Belastung von Unternehmensgrößenklassen abgeleitet werden, sondern nur näherungsweise Angaben über die Höhe der die Unternehmen insgesamt belastenden Vermögensteuer. Zwar nimmt die Vermögensteuerstatistik eine Gliederung nach der Höhe des Gesamtvermögens²⁵ vor, aber diese Größenklassen erlauben keine Aussagen über die Größe der darin erfaßten Unternehmen. Folgende Gründe können dafür beispielhaft aufgeführt werden:

- Da im Gesamtvermögen (im wesentlichen) der natürlichen Personen und der beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen neben dem Betriebsvermögen auch das land- und forstwirtschaftliche, das Grund- und das sonstige (Rein-)Vermögen enthalten ist, wird ein Steuerpflichtiger mit geringem Betriebsvermögen, aber einer hohen Summe aus den anderen drei Vermögensarten in eine Vermögensgruppe mit hohem Gesamtvermögen eingeordnet werden.
- Bei den unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen²⁶ werden die Einzelunternehmer bzw. die Gesellschafter der Personengesellschaften besteuert. Sind an einer mittelgroßen Personengesellschaft mehrere Gesellschafter beteiligt, so werden sie unter Umständen in eine Vermögensgruppe mit geringem Gesamtvermögen eingeordnet. Besitzt hingegen eine natürliche Person mehrere mittelgroße Unternehmen, so wird sie einer Gruppe mit hohem Gesamtvermögen zugeordnet.
- Für alle Gruppen der Steuerpflichtigen (beschränkte, unbeschränkte, natürliche und nichtnatürliche) gilt der Einwand, daß das im Gesamt- und Inlandsvermögen wieder-

²⁵ Bei den beschränkt steuerpflichtigen natürlichen und nichtnatürlichen Personen erfolgt die Gliederung in der Statistik nach der Höhe des Inlandsvermögens. Beim Inlandsvermögen handelt es sich ebenso wie beim Gesamtvermögen um Reinvermögen, d. h. um das um Schulden und sonstige Abzüge verminderte Rohvermögen.

²⁶ Für das Inlandsvermögen der beschränkt Steuerpflichtigen gelten ähnliche Überlegungen.

gegebene Reinvermögen nur bedingt Auskunft über die Unternehmensgröße gibt. Diese hängt vielmehr auch neben der Kapitalintensität der Produktion von der Höhe des der Unternehmung zur Verfügung stehenden Fremdkapitals ab. Je größer bei gegebenem Eigenkapital die Fremdkapitalquote (Anteil des Fremdkapitals am Gesamtkapital) ist, um so größer ist die Unternehmung.

Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien kann somit nur sukzessive erfolgen. In einem ersten Schritt (Abschnitt D I) wird die die Unternehmen betreffende Vermögensteuer ermittelt, die in einem zweiten Schritt (Abschnitt D II) auf Unternehmensgrößenkategorien verteilt wird.

2. Die Ergebnisse der Vermögensteuerstatistik weichen regelmäßig von den Ergebnissen der Statistik über das Steueraufkommen (Kassenstatistik) ab. Zur Begründung hierfür kann vor allem folgendes angeführt werden²⁷:
 - Die Vermögensteuerstatistik bezieht sich nur auf die Ergebnisse der Hauptveranlagung. Die Kassenstatistik enthält hingegen auch Neuveranlagungen und Nachveranlagungen.
 - Das jährliche Steueraufkommen schwankt aufgrund des Bearbeitungsverlaufs der Finanzämter. Während des Hauptveranlagungszeitraums kommt es besonders im 3. Jahr durch Nachzahlungen zu den höchsten Einnahmen.

Generell ist festzuhalten, daß die Kassenergebnisse immer über den Vermögensteuer-Sollzahlen der Vermögensteuerstatistik liegen.

3. Die Vermögensteuerstatistik erscheint mit einer erheblichen zeitlichen Verzögerung, so daß die im April 1983 erschienenen aktuellsten Zahlen sich auf das Jahr 1977 beziehen. Durch die Bindung der Vermögensteuerstatistik an die Jahre der Hauptveranlagung liegen im Untersuchungszeitraum nur

27 Auskunft des Statistischen Bundesamtes.

für die Jahre 1969, 1972, 1974 und 1977 Statistiken vor. Aus der Steuerschuld dieser Jahre mußte die Vermögensteuerschuld der Untersuchungsjahre abgeleitet werden.

4. Die Vermögensteuerstatistik läßt keine Aussagen zu über
- die Besteuerung der Anteile von beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen am Betriebsvermögen von nicht-natürlichen Personen. Das sonstige Vermögen ist hier nicht wie bei den unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen weiter aufgeteilt. Die Höhe der einzelnen Bestandteile des sonstigen Vermögens bleibt damit offen²⁸;
 - die Besteuerung von typischen stillen Gesellschaftern und partiarischen Darlehen;
 - die Besteuerung der Anteile von unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen am Betriebsvermögen nichtnatürlicher Personen, sofern es sich nicht um Kapitalgesellschaften und Genossenschaften handelt.

Bei der Beurteilung der Aussagefähigkeit der in dieser Untersuchung ermittelten Steuerschuld auf das in Unternehmen gebundene Eigenkapital ist deshalb zu beachten, daß nicht alle als relevant erachteten Fälle enthalten sind. Die Bedeutung dieser drei, unter Nr. 4 genannten, Positionen ist jedoch als relativ gering einzuschätzen, weshalb ihre Nichtberücksichtigung mit keinen wesentlichen Nachteilen verbunden sein dürfte.

28 Der Versuch, die Steuerschuld näherungsweise zu ermitteln, erbrachte zudem einen sehr geringen Betrag.

- D. Die Erfassung der Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Vermögensteuer
- I. Die Ermittlung der Belastung des Unternehmenssektors durch die Vermögensteuer
- 1. Die Ermittlung der Belastung des Unternehmenssektors im einzelnen am Beispiel des Jahres 1977
- a) Die Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen natürlicher Personen

Im Gegensatz zu den anderen drei für die Vermögensteuer relevanten Vermögensarten (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und sonstiges Vermögen) handelt es sich beim Betriebsvermögen bereits um Reinvermögen, da die mit dem gewerblichen Betrieb im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden und dauernden Lasten bereits bei der Feststellung des Einheitswerts abzuziehen sind. Um die Belastung des Betriebsvermögens der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen zu ermitteln, wurde der durchschnittliche Steuersatz auf das Gesamtvermögen (ebenfalls Reinvermögen) errechnet, der dann mit dem Betriebsvermögen multipliziert wurde (vgl. Tabelle 58). Um ein noch etwas exakteres Ergebnis als in der Tabelle 58 zu erhalten, wurden die Daten für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit überwiegend land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, mit überwiegend Grundvermögen, mit überwiegend Betriebsvermögen sowie mit überwiegend sonstigem Vermögen ausgewertet²⁹. Dabei wurde in gleicher Weise wie in Tabelle 58 vorgegangen. Als Ergebnis wurde ein Betrag von 761,498 Mill. DM Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen von unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen für 1977 ermittelt.

29 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Vermögensteuerstatistik 1977..., S. 24 f.

Tabelle 58 : Näherungsweise Ermittlung der Vermögenssteuerschuld auf das Betriebsvermögen unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen 1977¹

Vermögensgruppe von ... bis ... DM ²	Gesamtvermögen in Mill. DM	Jahressteuer- schuld in Mill. DM	Durchschnittl. Belastung des Gesamtvermögens in %	Betriebsvermögen in Mill. DM	Vermögenssteuer auf das Be- triebsvermögen in Mill. DM
unter 100 000	2 247	1,601	0,071	405	0,288
100 000 - 150 000	6 540	13,217	0,202	1 139	2,301
150 000 - 200 000	10 895	26,992	0,248	2 313	5,736
200 000 - 250 000	12 592	36,399	0,289	3 028	8,751
250 000 - 300 000	12 843	41,467	0,323	3 435	11,095
300 000 - 400 000	24 884	93,455	0,376	7 647	28,753
400 000 - 500 000	20 708	89,944	0,434	6 824	29,616
500 000 - 1 Mill.	59 841	310,797	0,519	22 269	115,576
1 - 2,5 Mill.	59 393	363,837	0,613	26 790	164,223
2,5 - 5 Mill.	33 579	221,482	0,660	17 983	118,688
5 - 10 Mill.	24 999	169,435	0,678	14 133	95,822
10 - 20 Mill.	19 125	131,578	0,688	10 623	73,986
20 - 50 Mill.	16 219	112,445	0,693	8 281	57,387
50 - 100 Mill.	6 320	44,027	0,697	3 345	23,315
100 - 200 Mill.	4 121	28,766	0,698	1 760	12,285
200 Mill. u. mehr	5 323	37,209	0,699	3 716	25,975
Insgesamt	319 629	1 722,651		133 691	772,897

¹ Alle Daten und Ergebnisse wurden gerundet.

² Gliederung nach der Höhe des Gesamtvermögens (entspricht dem Reinvermögen).

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Vermögenssteuerstatistik 1977 ..., S. 24 f. und eigene Berechnungen.

Bei der Berechnung der Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen beschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen³⁰ wurde ebenfalls der in Tabelle 58 gewählte Weg beschritten. An die Stelle des Gesamtvermögens tritt hier jedoch das Inlandsvermögen, das ebenfalls eine Reinvermögensposition darstellt. Als Jahressteuerschuld wurde 1977 ein Betrag von 24,269 Mill. DM ermittelt.

b) Die Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen nichtnatürlicher Personen

Bei der weit überwiegenden Anzahl der unbeschränkt steuerpflichtigen nichtnatürlichen Personen liegt ein Gewerbebetrieb "kraft Rechtsform" vor, bei dem alle Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehören. Für diese Steuerpflichtigen konnte die Jahressteuerschuld direkt übernommen werden (2 575,212 Mill. DM)³¹. Allein für sonstige nichtnatürliche Personen, die keinen Gewerbebetrieb "kraft Rechtsform" darstellen und somit sämtliche vier Vermögensarten besitzen können, mußte die Belastung des Betriebsvermögens ermittelt werden³². Dabei wurde wie in Tabelle 58 vorgegangen. Für diese sonstigen juristischen Personen wurde eine Belastung des Betriebsvermögens von 30,938 Mill. DM ermittelt, wodurch sich 1977 die Steuer auf das Betriebsvermögen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger nichtnatürlicher Personen auf insgesamt 2 606,151 Mill. DM beläuft.

Zur Ermittlung der Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen der beschränkt steuerpflichtigen nichtnatürlichen Personen wurde der gleiche Weg beschritten wie in Tabelle 58, mit der Ausnahme, daß an die Stelle des Gesamtvermögens das Inlandsvermögen tritt³³. Die Berechnung ergab eine Vermögensteuerschuld der beschränkt steuerpflichtigen nichtnatürlichen Per-

30 Zu den Daten vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Vermögensteuerstatistik 1977..., S. 40 f.

31 Vgl. ebenda, S. 41.

32 Zu den Daten vgl. ebenda, S. 40 f.

33 Vgl. ebenda, S. 42 f.

sonen von 39,026 Mill. DM im Jahre 1977³⁴.

- c) Die Vermögensteuer auf die Anteile der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Die Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften, die sich im Privateigentum von unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen befinden, werden in deren sonstigem Vermögen erfaßt und zwar als Bestandteil ihres sogenannten "Kapitalvermögens"³⁵. Die im Rahmen des sonstigen Vermögens gewährten Freibeträge werden nicht erst vom Gesamtvermögen, sondern bereits bei der Ermittlung der einzelnen Teile des sonstigen Vermögens abgezogen. In dem als sonstiges Vermögen ausgewiesenen Betrag sind somit alle Freibeträge dieser Vermögensart, aber auch die Freigrenzen für einzelne Teile dieser Vermögensart einbezogen. Die vom Gesamtvermögen abzugsfähigen Freibeträge blieben davon unberührt.

Die Ermittlung der Vermögensteuer auf die Anteile der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erfolgte in zwei Schritten. In einem ersten Schritt wurde für eine näherungsweise berechnete Reinvermögensform des sonstigen Vermögens die Steuerschuld ermittelt:

34 Die Nichtabzugsfähigkeit der Vermögensteuer bei der Ermittlung des einkommensteuerpflichtigen bzw. körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens hat zur Folge, daß auf die gezahlte Vermögensteuer Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer gezahlt werden muß. Vgl. Wöhe, Günter, Die Steuern des Unternehmens, 5. Auflage, München 1983, S. 222 f. Im Vergleich zu einer Besteuerung, bei der die Vermögensteuer abzugsfähig ist, entsteht dadurch eine höhere Belastung, die sich in einer höheren Einkommen- bzw. Körperschaftssteuerschuld niederschlägt.

35 Vgl. Rössler, Troll, Langner, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 10. Auflage..., S. 1392 und S. 1360 f.

Beim sonstigen Vermögen handelt es sich dem Wesen nach um Rohvermögen³⁶, das in die Summe der vier vermögenssteuerlich relevanten Vermögensarten eingeht und als (Gesamt-) "Rohvermögen" ausgewiesen wird. Dieser Begriff ist jedoch insofern irreführend, als das von ihm eingeschlossene Betriebsvermögen bereits Reinvermögen darstellt. Es ist daher auch nicht sinnvoll, die Jahressteuerschuld auf das (Gesamt-) "Rohvermögen" zu beziehen, um mit der errechneten durchschnittlichen Belastung das sonstige Vermögen zu multiplizieren (jeweils bezogen auf Vermögensgruppen von ... bis ... DM).

Unter Heranziehung der durchschnittlichen Abzüge von den in Rohvermögensform erfaßten Vermögensarten (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und sonstiges Vermögen) wird vielmehr näherungsweise eine Reinvermögensgröße des sonstigen Vermögens errechnet, die dann mit dem durchschnittlichen Steuersatz auf das Gesamtvermögen (= Reinvermögen) multipliziert wird (getrennt nach Vermögensgrößengruppen). Als Ergebnis erhält man die Vermögensteuer auf das "sonstige Vermögen nach Berücksichtigung durchschnittlicher Schulden und sonstiger Abzüge" (vgl. Tabelle 59). Die Vermögensteuer auf das sonstige Vermögen in Reinvermögensform beträgt demnach 569,038 Mill. DM.

36 Im Rohvermögen sind Schulden und sonstige zulässige Abzüge noch enthalten.

Tabelle 59: Näherungsweise Ermittlung der Vermögensteuer auf das sonstige Vermögen nach Abzug von Schulden und sonstigen Abzügen¹

Vermögensgruppe ² von ... bis ... DM	Rohvermögen (ohne Betriebsver- mögen)	Schulden u. sonstige Abzüge	durchschn. Abzüge von Rohvermögen	Sonstiges Vermögen	Sonstiges Vermögen nach Ab- zügen	durchschn. Belastung des Gesamt- vermögens	Vermögen- steuer auf das "sonstige Vermögen nach Abzügen" in Mill. DM
	in Mill. DM	in Mill. DM	in %	in Mill. DM	in Mill. DM	in % ³	in Mill. DM
unter 100 000	2 382	517	21,71	1 252	980	0,071	0,696
100 000 - 150 000	6 596	1 152	17,47	3 412	2 816	0,202	5,688
150 000 - 200 000	10 809	2 145	19,85	5 127	4 109	0,248	10,190
200 000 - 250 000	12 111	2 473	20,42	5 541	4 410	0,289	12,745
250 000 - 300 000	12 144	2 650	21,82	5 406	4 226	0,323	13,650
300 000 - 400 000	23 041	5 642	24,49	10 073	7 606	0,376	28,599
400 000 - 500 000	18 670	4 676	25,05	8 342	6 252	0,434	27,134
500 000 - 1 Mill.	51 272	13 360	26,06	24 412	18 050	0,519	93,680
1 - 2,5 Mill.	45 637	12 745	27,93	25 224	18 179	0,613	111,437
2,5 - 5 Mill.	22 343	6 604	29,56	14 438	10 170	0,660	67,122
5 - 10 Mill.	15 357	4 402	28,67	11 328	8 080	0,678	54,782
10 - 20 Mill.	11 293	2 759	24,43	9 218	6 966	0,688	47,926
20 - 50 Mill.	9 845	1 881	19,11	8 829	7 142	0,693	49,494
50 - 100 Mill.	3 634	659	18,13	3 431	2 809	0,697	19,579
100 - 200 Mill.	2 720	357	13,13	2 539	2 206	0,698	15,398
200 Mill. u. mehr	1 798	191	10,62	1 747	1 562	0,699	10,918
Insgesamt	249 652	62 213		140 319	105 563		569,038

1 Alle Daten und Ergebnisse wurden gerundet.

2 Gliederung nach der Höhe des Gesamtvermögens (entspricht dem Reinvermögen).

3 Vgl. Tabelle 58, S. 182.

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Vermögenssteuerstatistik 1977 ..., sowie eigene Berechnungen.

In einem zweiten Schritt wurde ein Teil der Steuerschuld auf das (modifizierte) sonstige Vermögen den Anteilen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zugeordnet:

Bei der Verteilung dieser Steuerschuld auf die einzelnen Komponenten des sonstigen Vermögens nach deren Anteil am sonstigen Vermögen muß beachtet werden, daß bei den ausgewiesenen Komponenten des sonstigen Vermögens teilweise bereits Freibeträge abgezogen wurden. Dies ist bei den in der Statistik angegebenen Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie den Gesellschaftsguthaben bei Genossenschaften jedoch nicht der Fall. Die für diese beiden Positionen in Frage kommenden Freibeträge gelten jedoch nicht für diese allein, sondern für das gesamte Kapitalvermögen³⁷, das sich wie folgt zusammensetzt:

- verzinsliche und unverzinsliche Kapitalforderungen jeder Art (§ 110 Abs. 2 Nr. 1 BewG),
- Spareinlagen, Bankguthaben und ähnliche sowie Zahlungsmittel (§ 110 Abs. 2 Nr. 2 BewG),
- Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften (§ 110 Abs. 1 Nr. 3 BewG).

Es konnte somit nur eine durchschnittliche Begünstigung durch diese Freibeträge errechnet werden:

- sonstiges Vermögen im Sinne des § 110 Abs. 1 Nr. 1 - 3 BewG (Kapitalvermögen)
in Mill. DM 136 058
- Freibeträge für Kapitalvermögen
in Mill. DM³⁸ 8 631
- durchschnittliche Begünstigung in % 6,34

³⁷ Vgl. § 110 Abs. 2 BewG.

³⁸ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Vermögensteuerstatistik 1977..., S. 26 f.

Unter Beachtung der Freibeträge für das Kapitalvermögen ergibt sich der Betrag für die Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften aus der folgenden Rechnung:

Anteile an Kapitalgesellschaften in Mill. DM	51 586
Geschäftsguthaben bei Genossenschaften in Mill. DM	167
Insgesamt	51 753
./. proportionaler Anteil an den Freibeträgen für das Kapitalvermögen (6,34 %)	3 281
Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften nach proportionalem Abzug von Freibeträgen für Kapitalvermögen	48 472

Diese modifizierten Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften betragen 34,54 % des in der Statistik ausgewiesenen sonstigen Vermögens. Entsprechend diesem Anteil erfolgt eine Zurechnung der Vermögensteuerschuld zu den Anteilen an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften in Höhe von 196,546 Mill. DM (= 34,54 % von 569,038 Mill. DM gemäß letzter Spalte in Tabelle 59).

d) Die Belastung der Unternehmen durch die Vermögensteuer im Jahre 1977

Durch die Addition der oben ermittelten Beträge ergibt sich eine Belastung der Unternehmen durch die Vermögensteuer im Jahre 1977 in Höhe von 3 627,490 Mill. DM (vgl. Tabelle 60). Es sei nochmals darauf hingewiesen, daß nicht alle als relevant erachteten Tatbestände aufgenommen werden konnten und daß das Ergebnis nicht mehr als eine grobe Annäherung darstellt. Wie schon gesagt, kann es eine exakt ermittelte Belastung der Unternehmen durch Vermögensteuer schon wegen des Wesens der Vermögensteuer als Personensteuer nicht geben.

2. Vermögensteuerbelastung der Unternehmen in den Jahren
der Hauptveranlagung und Ableitung der Belastung in den
Untersuchungsjahren

Vergleichbar dem auf den Seiten 180 bis 187 geschilderten Vor-
gehen wurde die Belastung durch die Vermögensteuer auch für
die Jahre 1972 und 1974, in denen eine Hauptveranlagung durch-
geführt wurde und damit eine Vermögensteuerstatistik vorlag,
errechnet.

Tabelle 60: Vermögensteuerbelastung der Unternehmen in den
Jahren 1972, 1974 und 1977 in Mill. DM

Vermögensteuer der	1972	1974	1977
A. natürlichen Personen			
1. Betriebsvermögen der unbeschränkt Steuerpflichtigen	670,034	575,006	761,498
2. Betriebsvermögen der beschränkt Steuerpflichtigen	15,072	16,373	24,269
3. Anteile an Kapital- gesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften	249,238	142,368	196,546
B. nichtnatürlichen Per- sonen			
1. Betriebsvermögen der unbeschränkt Steuerpflichtigen	1 329,204	1 168,763	2 606,151
2. Betriebsvermögen der beschränkt Steuerpflichtigen	10,186	14,037	39,026
Insgesamt	2 273,734	1 916,547	3 627,490

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Vermögensteuerstatistik
1977 ..., 1974 ..., 1972 ... sowie eigene Berechnungen.

Da die in der Vermögensteuerstatistik erfaßten Jahre von den Jahren abweichen, die in dieser Studie untersucht werden, ist es notwendig, die Belastung der Unternehmen durch die Vermögensteuer für die Untersuchungsjahre zu schätzen. Als Basis für diese Schätzungen wurde die Entwicklung der kassenmäßigen Vermögensteuereinnahmen herangezogen.

Tabelle 61: Kassenmäßige Vermögensteuereinnahmen ausgewählter Jahre von 1970 bis 1980 in Mill. DM

1970	1972	1974	1975	1977	1980
2 887	2 994	3 410	3 339	4 995	4 664

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch, verschiedene Jahrgänge...

Wegen einer lückenhaften Datenlage der Vermögensteuerstatistik 1969 erfolgte für 1970 eine Rückrechnung von 1972. Für die Untersuchungsjahre ergibt sich bei der unterstellten Entwicklung der Steuerschuld entsprechend den kassenmäßigen Einnahmen folgende gerundete Belastung der Unternehmen durch die Vermögensteuer, wobei jedoch zum einen die Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen und zum anderen die Vermögensteuer auf Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften (der natürlichen unbeschränkt steuerpflichtigen Personen) getrennt berechnet wurden.

Tabelle 62: Vermögensteuerbelastung von Unternehmen in den Jahren 1970, 1975 und 1980

	Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen in Mill. DM	Vermögensteuer auf Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen in Mill. DM
1970	1 952	240
1975	1 737	139
1980	3 203	184

Bei der Erfassung der Vermögensteuerschuld der gewerblichen Unternehmen ist zu berücksichtigen, daß nicht die gesamte Steuerschuld auf das Betriebsvermögen einzubeziehen ist.

Da Unternehmen im Sinne des Gewerbesteuerrechts betrachtet werden, ist 1970 die Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen der freien Berufe, die keinen Gewerbebetrieb darstellen, zu eliminieren. Dies ist anhand des vorhandenen Datenmaterials jedoch nur annähernd möglich. Als Hilfsgröße zur Ermittlung der auf die Unternehmen im Sinne des Gewerbesteuerrechts entfallenden Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen wurde der Anteil der Einheitswerte dieser Unternehmen an der Gesamtsumme der Einheitswerte des Betriebsvermögens (einschließlich der Einheitswerte des Betriebsvermögens aller freiberuflich Tätigen) herangezogen³⁹. Er betrug 1970 rund 85 % (213 649 Mill. DM : 251 668 Mill. DM). Den Unternehmen im Sinne des Gewerbesteuergesetzes wurden dementsprechend 85 % der Vermögensteuerschuld auf das Betriebsvermögen oder 1 659 Mill. DM zugeordnet.

Zur Ermittlung der Vermögensteuerschuld auf das Betriebsvermögen der 1975 und 1980 einbezogenen Wirtschaftsbereiche (Produzierendes Gewerbe, Groß- und Einzelhandel, Verkehrs- und Gastgewerbe) wurden hilfsweise die Einheitswerte des Betriebsvermögens dieser Bereiche zu der Gesamtsumme der Einheits-

39 Aus der Einheitswertstatistik der gewerblichen Betriebe ist eine solche Berechnung jedoch nicht möglich, da die Einheitswerte der Unternehmen im gewerbesteuerlichen Sinne nicht eindeutig isoliert werden können. Diese Statistik liegt zudem nur für die Jahre 1969 und 1972 vor. Ersatzweise wurde der Anteil der Einheitswerte der Gewerbebetriebe laut Gewerbesteuerstatistik 1970 an der Gesamtsumme der Einheitswerte des Betriebsvermögens (einschließlich der Einheitswerte aller freiberuflich Tätigen) herangezogen, wobei letztere durch lineare Interpolation der Werte von 1962 und 1972 ermittelt wurde. Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbesteuerstatistik 1970..., S. 34; ders., Statistisches Jahrbuch 1980..., S. 418.

werte des Betriebsvermögens jeweils in den Jahren 1974 (für 1975) und 1977 (für 1980) in Beziehung⁴⁰ gesetzt:

1975	$\frac{287\ 126 \text{ Mill. DM}}{351\ 409 \text{ Mill. DM}} = 0,82$
1980	$\frac{384\ 508 \text{ Mill. DM}}{488\ 533 \text{ Mill. DM}} = 0,79$

Entsprechend diesen Anteilen wurde den einbezogenen Bereichen Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen von 2 530 Mill. DM (= 0,79 x 3203 Mill. DM) im Jahre 1980 und 1424 Mill. DM 1975 zugeordnet.

Die Vermögensteuer auf Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften, die sich im Eigentum unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen befinden, wurde im Jahre 1970 mit ihrem ganzen Betrag übernommen. Da in den Jahren 1975 und 1980 nicht alle Wirtschaftszweige einbezogen wurden, stellte sich die Frage, welcher Teil der Vermögensteuer auf Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften auf die einbezogenen Bereiche entfällt. Als grober Anhaltspunkt zur Ermittlung dieses Betrages wurde 1975 und 1980 ein Anteilsatz berechnet, in dem das Stamm- und Grundkapital der aufgenommenen Wirtschaftsbereiche zum Stamm- und Grundkapital der Gesamtwirtschaft in Beziehung gesetzt wurde. Dieser Anteilssatz betrug 1975 72,7 % und 1980 70,1 %⁴¹ und die entsprechende Vermögensteuer auf oben genannte Anteile und Geschäftsguthaben 101 Mill. DM (1975) und 129 Mill. DM (1980).

Die im folgenden Abschnitt II zu verteilende Vermögensteuer wird in Tabelle 63 nochmals zusammengefaßt wiedergegeben.

⁴⁰ Die Ergebnisse werden im folgenden gerundet. Die Daten wurden entnommen aus: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.5.1: Einheitswerte der gewerblichen Betriebe 1974 und 1977, Stuttgart und Mainz 1982 und 1983.

⁴¹ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1977..., S. 113; ders., Statistisches Jahrbuch 1981..., S. 114 und 116.

Tabelle 63: In den Untersuchungsjahren 1970, 1975 und 1980
zu verteilende Vermögensteuer

	Vermögensteuer in Mill. DM
1970 ¹	1 899
1975 ²	1 525
1980 ²	2 659

- 1 Betrag bezieht sich auf alle Unternehmen im Sinne des Gewerbesteuerrechts.
- 2 Betrag bezieht sich auf alle gewerblichen Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, des Groß- und Einzelhandels und des Verkehrs- und Gastgewerbes.

II. Die Verteilung der den Unternehmenssektor belastenden Vermögensteuer auf Unternehmensgrößenkategorien

Da - wie bereits erwähnt - eine Verteilung der die Unternehmen belastenden Vermögensteuer auf Unternehmensgrößenkategorien anhand der Vermögensteuerstatistik nicht möglich ist, muß nach anderen Wegen einer Zuordnung der Steuerlast gesucht werden.

Zu diesem Zweck muß eine der Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer, dem steuerpflichtigen Vermögen, nahekommende Größe bekannt sein, die für einzelne Unternehmensgrößenklassen oder -kategorien vorliegen muß. Die einzige Quelle, die die benötigten Zahlen mit einigen Einschränkungen bereitstellen kann, ist die Gewerbesteuerstatistik⁴². In ihr werden u. a. Unternehmensgrößenklassen nach dem Gewerbekapital⁴³ gebildet, das einen möglichen Indikator für die Unternehmensgröße darstellt.

42 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbesteuerstatistik...

43 Zum Begriff des Gewerbekapitals vgl. die Ausführungen zur Belastung der Unternehmen durch die Gewerbesteuer (vgl. S. 55).

Für jede dieser Größenklassen wird die Summe der Einheitswerte der gewerblichen Unternehmen ausgewiesen. Der Einheitswert des Betriebsvermögens stellt einen nach bestimmten Regeln ermittelten Reinvermögenswert dar, der sowohl zur Berechnung der Gewerbekapitalsteuer als auch zur Berechnung der Vermögensteuer herangezogen wird.

Bei der Zuhilfenahme der Gewerbesteuerstatistik und der Einheitswertverteilung zur Verteilung der ermittelten Vermögensteuer auf Unternehmensgrößenkategorien muß jedoch auf einige Punkte hingewiesen werden, die die Brauchbarkeit dieser Daten einschränken:

- Die Einheitswerte des Betriebsvermögens der Unternehmensgrößenkategorien stellen - nach einigen noch zu besprechenden Modifikationen - einen annähernd brauchbaren Indikator für die Verteilung der Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen der Gewerbebetriebe dar. Die in die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer eingehenden Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen sind darin jedoch nicht enthalten.
- Es ist keine Differenzierung der Unternehmensgrößenkategorien entsprechend der unterschiedlichen Kapitalintensität einzelner Wirtschaftsbereiche möglich. Die Einheitswertsummen liegen nur für Unternehmensgrößenklassen der Gesamtwirtschaft vor.
- Die Verteilung der Einheitswerte auf Unternehmensgrößenklassen steht nur für das Jahr 1970 zur Verfügung. Für die Jahre nach 1970 ist bisher keine ähnliche Statistik erstellt worden. Werden die Daten dieser letzten Statistik - wie hier geschehen - auf die Jahre 1975 und 1980 übertragen, so muß unterstellt werden, daß sich die Struktur der Vermögensverteilung auf die Unternehmensgrößenkategorien nicht wesentlich verändert hat.

Hamer hat in seiner Untersuchung die Vermögensteuerschuld der Unternehmen allein auf der Grundlage der Anteile der Einheitswertsumme einer Unternehmensgrößenkategorie am Gesamtbetrag der Einheitswerte aller Unternehmen auf Unternehmensgrößenkategorien verteilt⁴⁴. Diese Vorgehensweise erscheint jedoch aus folgenden Gründen nicht als sinnvoll:

1. Den unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen stehen persönliche Freibeträge zu, die sich bei Zusammenveranlagung von Ehegatten sowie der Einbeziehung der Kinder vervielfachen. Nichtnatürliche Personen kommen nicht in den Genuß vergleichbarer Vergünstigungen⁴⁵. Durch diese Freibeträge wird ein Teil des Einheitswerts des Betriebsvermögens einer Unternehmung der Vermögensteuer entzogen. Der relative Effekt des Freibetrages ist tendenziell um so größer, je kleiner das Unternehmen (gemessen am Betriebsvermögen) ist. Wird bei einem verheirateten Einzelunternehmer ohne Kinder, der über ein Betriebsvermögen von 280 000 DM verfügt (und mit seiner Ehefrau kein weiteres Vermögen besitzt), die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer halbiert, so nimmt bei einem anderen Einzelunternehmer mit 2,8 Mill. DM Betriebsvermögen ceteris paribus die Bemessungsgrundlage nur um 5 % ab. Besonders kleine Unternehmen werden durch die Freibeträge der Vermögensteuer unter Umständen von der Vermögensteuer ganz verschont.
2. Die Doppelbelastung des Betriebsvermögens nichtnatürlicher Personen durch die Besteuerung ihres Betriebsvermögens und die Besteuerung der Anteile natürlicher Personen am Betriebsvermögen der nichtnatürlichen Personen wird vernachlässigt, da diese Anteile - wie bereits erwähnt - nicht in den ausgewiesenen Einheitswerten enthalten sind. Die Belastung der juristischen Personen wird dadurch zu niedrig ausgewiesen.

44 Vgl. Hamer, Eberhard, Wer finanziert..., S. 91. Aus den Ausführungen von Hamer geht zudem nicht klar hervor, was er alles zur Vermögensteuerbelastung der Unternehmen zählt, d. h. ob z. B. auch die Besteuerung der Beteiligungen von natürlichen an juristischen Personen enthalten ist.

45 Der Freibetrag nach § 7 VStG ist relativ unbedeutend und galt nur für die Untersuchungsjahre 1975 und 1980.

3. In den Untersuchungsjahren galten mit Ausnahme des Jahres 1970 unterschiedliche Steuersätze für natürliche und nicht-natürliche Personen. Erfolgt die Verteilung der Steuerschuld aufgrund der Einheitswerte, so kommt es zu einer Gleichbehandlung der Einheitswerte, obwohl der Teil der Einheitswerte, der dem Betriebsvermögen nichtnatürlicher Personen entspricht, höher besteuert wurde.

Um diese wesentlichen Faktoren zumindest annähernd zu berücksichtigen, muß die hier herangezogene Grundlage für die Verteilung der Vermögensteuer, die Einheitswertsumme der Unternehmensgrößenkategorien, einigen Änderungen unterworfen werden. Bevor dies geschieht, muß zunächst die Summe aller Einheitswerte des Betriebsvermögens auf die Unternehmensgrößenkategorien verteilt werden. Als Grenzen für die Unternehmensgrößenkategorien wurden die bereits bei der Gewerbesteuer abgeleiteten Beträge von 750 000 und 7,6 Mill. DM Gewerbekapital herangezogen (vgl. S. 58). Durch diese Grenzziehung ergibt sich die in Tabelle 64 dargestellte Verteilung der Einheitswerte auf Unternehmensgrößenkategorien.

Tabelle 64: Verteilung der Einheitswerte auf Unternehmensgrößenkategorien 1970

Gewerbekapitalgruppe von ... bis ... DM Gewerbekapital	Summe der Einheitswerte	
	in Mill. DM	in %
unter 750 000	51 215,496	23,95
750 000 - 7,6 Mill.	43 606,300	20,39
über 7,6 Mill.	119 026,896	55,66
Insgesamt	213 848,692	100

Quelle: Eigene Berechnungen nach Angaben in: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbesteuerstatistik..., S. 44.

Zur Vereinfachung soll - und dies ist bei den folgenden Ausführungen stets zu beachten - die gesamte Einheitswertsumme (213 848,692 Mill. DM) gleich 100 gesetzt werden. Die Unternehmensgrößenkategorien weisen demnach "Einheitswertsummen" von 23,95 (kleine Unternehmen), 20,39 (mittlere Unternehmen) und 55,66 (große Unternehmen) Rechnungseinheiten auf⁴⁶. Diese Verteilung stellt die Basis weiterer Berechnungen für die Jahre 1970, 1975 und 1980 dar, da mangels neuerer Daten zur Verteilung der Einheitswerte angenommen werden mußte, daß sich die Struktur der Vermögensverteilung auf Unternehmensgrößenkategorien nicht wesentlich verändert hat.

Da alle beabsichtigten Änderungen der Einheitswerte auf der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von natürlichen und und nichtnatürlichen Personen aufbauen, wurde die Einheitswertsumme jeder Unternehmensgrößenkategorie (23,95, 20,39 und 55,66 Rechnungseinheiten) auf diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen aufgeteilt. Die Verteilung der Einheitswertsumme jeder Unternehmensgrößenkategorie auf natürliche und nichtnatürliche Personen erfolgte mangels anderer Daten entsprechend der Umsatzverteilung⁴⁷ auf Unternehmen von natürlichen und nichtnatürlichen Personen in den einzelnen Unternehmensgrößenkategorien⁴⁸. Da die Verteilung der Umsätze nach Rechtsformen jedoch nur für Unternehmensgrößenklassen nach dem Umsatz vorliegt und nicht nach dem Gewerbekapital, müssen den Gewerbekapitalgrößenklassen entsprechende Umsatzgrößenklassen gebildet werden.

46 Vgl. dazu Tabelle 61. Diese Vereinfachung ist möglich, da es im folgenden nicht auf die absoluten Beträge für die Einheitswertsummen einzelner Unternehmensgrößenkategorien ankommt, sondern auf die Struktur, d. h. den Anteil einzelner Unternehmensgrößenkategorien am Gesamtbetrag der Einheitswerte aller Unternehmen.

47 Steuerbare Umsätze.

48 Damit dies annähernd zutrifft, muß in jeder Unternehmensgrößenkategorie gelten, daß die Umsatzhöhe und die Höhe des Einheitswerts positiv korrelieren. D. h. die Umschlaghäufigkeit des Eigenkapitals darf bei Unternehmen von natürlichen und nichtnatürlichen Personen einer Unternehmensgrößenkategorie nicht zu stark differieren.

Bei der Bildung der Unternehmensgrößenklassen nach dem Umsatz wird wieder von den Grenzen der Beschäftigtengrößenkategorien von 49 bis 499 Beschäftigten ausgegangen. Für das jeweils betrachtete Jahr wird die Relation Umsatz je Beschäftigten⁴⁹ aufgestellt, die dann mit den Größenklassengrenzen von 49 bis 499 Beschäftigten multipliziert wird. Die Umsatzverteilung auf Unternehmen von natürlichen und nichtnatürlichen Personen in jeder der so gewonnenen Umsatzgrößenklassen dient dann der Verteilung der Einheitswertsummen in den einzelnen Unternehmensgrößenkategorien auf natürliche und nichtnatürliche Personen.

Für das Untersuchungsjahr 1970 mußte die Umsatzverteilung nach natürlichen und nichtnatürlichen Personen des Jahres 1974 herangezogen werden, da in den davorliegenden Umsatzsteuerstatistiken keine kombinierte Aufteilung nach Rechtsformen und Umsatzgrößenklassen erfolgte⁵⁰. Für die Untersuchungsjahre 1975 und 1980 wurden die Umsatzsteuerstatistiken der Jahre 1976 und 1980 herangezogen. Für die Jahre 1970, 1975 und 1980 ergaben sich die in Tabelle 65 ausgewiesenen Umsatzgrößenklassen und Umsatzverteilungen der Jahre 1974, 1976 und 1980 mit der daraus abgeleiteten Verteilung der Einheitswertsummen innerhalb einzelner Unternehmensgrößenkategorien.

49 Die Berechnung erfolgte auf der Basis der Beschäftigtenzahlen im Produzierenden Gewerbe, im Handel, im Sektor Verkehr und Nachrichtenübermittlung sowie der diesen Bereichen zuordenbaren steuerbaren Umsätzen.

50 Entsprechend wurde die Bildung der Umsatzgrößenkategorien mit den Umsatz- und Beschäftigtenzahlen des Jahres 1974 vorgenommen.

Tabelle 65: Verteilung der Umsätze auf Unternehmen von natürlichen und juristischen Personen nach Unternehmensgrößenkategorien in % und entsprechende Verteilung der Einheitswerte des Betriebsvermögens in Rechnungseinheiten

	Umsatzgrößenklasse von ... bis ... Mill. DM Jahresumsatz	Umsätze in %	Einheitswerte von Unterneh- men natürlicher Personen	Umsätze in %	Einheitswerte von Unterneh- men juristischer Personen	Umsätze in %	Einheitswertsumme des Betriebs- vermögens
1970	unter 5,3	88,68	21,24	11,32	2,71	100	23,95
	5,3 - 54,2	70,21	14,32	29,79	6,07	100	20,39
	über 54,2	26,65	14,83	73,35	40,83	100	55,66
		88,43	21,18	11,57	2,77	100	23,95
1975	unter 6,4	69,79	14,23	30,21	6,16	100	20,39
	6,4 - 65,6	27,30	15,20	72,70	40,46	100	55,66
	über 65,6	79,94	19,15	20,06	4,80	100	23,95
		63,30	12,91	36,70	7,48	100	20,39
1980	8,3 - 84,3	27,19	15,13	72,81	40,53	100	55,66
	über 84,3						

Wie oben bereits erläutert wurde, soll die Einheitswertsumme der Unternehmensgrößenkategorien in dreifacher Hinsicht korrigiert werden:

1. Berücksichtigung der Freibeträge der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen,
2. Aufnahme der Besteuerung der Anteile an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften,
3. Beachtung der für natürliche und nichtnatürliche Personen unterschiedlichen Steuersätze in den Jahren 1975 und 1980.

Zu 1. Die Gewährung von Freibeträgen für das Gesamtvermögen der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen führt dazu, daß nicht der Gesamtbetrag der Einheitswerte des Betriebsvermögens besteuert wird. Die Freibeträge werden auf die von der Vermögensteuer erfaßten vier Vermögensarten insgesamt gewährt. In welchem Umfang einzelne Vermögensarten von Freibeträgen begünstigt werden, kann deshalb nicht gesagt werden. Eine zu den anderen Vermögensarten überproportionale Besserstellung einer Vermögensart ist z. B. dann gegeben, wenn der Besitz dieser Vermögensart sehr breit gestreut ist und die betreffenden Steuerpflichtigen nur in geringem Umfang anderes Vermögen besitzen. Zur Berücksichtigung der Freibeträge müssen zwei Fragen beantwortet werden:

- a) Inwieweit profitiert das Betriebsvermögen der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen von den Freibeträgen?
- b) Wie verteilt sich diese Freibetragssumme auf die Unternehmensgrößenkategorien?

Zu a) Bedingt durch den Aufbau der Vermögensteuer (Freibeträge beziehen sich auf das Gesamtvermögen) und die unterschiedliche Höhe und Zusammensetzung des Gesamtvermögens bei einzelnen Steuerpflichtigen kann auf diese Frage keine genaue Antwort gegeben

werden. Es soll deshalb angenommen werden, daß das Betriebsvermögen wie jede andere Vermögensart von den vom Gesamtvermögen abzugsfähigen Freibeträgen profitiert. Um den Anteil des Betriebsvermögens an den Freibeträgen zu ermitteln, wird das Betriebsvermögen zum Gesamtvermögen in Beziehung gesetzt; dem Betriebsvermögen wird anschließend derselbe Anteil an den Freibeträgen zugeordnet. Für die Untersuchungsjahre 1970, 1975 und 1980 werden dabei die Verhältnisse der Jahre 1972, 1974 und 1977 zugrunde gelegt. Dies kann wiederum beispielhaft am Jahr 1977 verdeutlicht werden⁵¹:

$$1977: \frac{\text{Betriebsvermögen}}{\text{Gesamtvermögen}} = \frac{133,692 \text{ Mrd. DM}}{319,628 \text{ Mrd. DM}} = 0,4183$$

$$\text{Freibeträge nach § 6 VStG} = 72,301 \text{ Mrd. DM}$$

$$\begin{aligned} &\text{Freibeträge auf das Betriebsvermögen} \\ &(0,4183 \times 72,301 \text{ Mrd. DM}) = 30,244 \text{ Mrd. DM} \end{aligned}$$

Die entsprechenden Werte für 1974 und 1972 betragen 26,379 Mrd. DM und 11,853 Mrd. DM⁵². Es ist jedoch nicht sinnvoll, diese Freibeträge auf das Betriebsvermögen der Jahre 1972, 1974 und 1977 von den den Jahren 1970, 1975 und 1980 zugrunde gelegten Einheitswerten des Betriebsvermögens von natürlichen Personen abzuziehen. Um die prozentualen Abzüge von den Einheitswerten 1970, 1975 und 1980 zu ermitteln, wird die Relation Freibeträge (auf das Betriebsvermögen) zu Betriebsvermögen der steuerpflichtigen natürlichen Personen der Jahre 1972, 1974 und 1977 gebildet⁵³. Sie beträgt 1972 14,66 %, 1974 24,46 %

51 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Vermögensteuerstatistik 1977..., S. 24 f.

52 Vgl. ders., Vermögensteuerstatistik 1974..., S. 26 f. und Vermögensteuerstatistik 1972..., S. 22 f.

53 Vgl. ders., Vermögensteuerstatistik 1972..., S. 22 f., Vermögensteuerstatistik 1974..., S. 26 f. und Vermögensteuerstatistik 1977..., S. 24 f.

und 1977 22,05 %. Multipliziert man diesen Satz mit den Einheitswertsummen der Unternehmen in den Jahren 1970, 1975 und 1980, so erhält man den absoluten Betrag, der von den Einheitswerten des Betriebsvermögens der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen abzuziehen ist. Als Beispiel soll die Vorgehensweise für das Jahr 1980 dargestellt werden.

- Einheitswerte der Unternehmen von natürlichen Personen 1980 (Basis: Einheitswert des gesamten Betriebsvermögens 1970, Umsatzverteilung auf Unternehmen von natürlichen und juristischen Personen von 1980) in Rechnungseinheiten (vgl. S. 199) 47,19
- Prozentualer Anteil der Freibeträge der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen am Betriebsvermögen der natürlichen Personen 1980 (Werte von 1977) (vgl. S. 201 f.) 22,05 %
- Für das Jahr 1980 berücksichtigte Freibeträge in Rechnungseinheiten (47,19 x 0,2205 =) 10,41

Für die Jahre 1975 und 1970 wurden Freibeträge auf das Betriebsvermögen von unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen von 12,38 (= 50,61 x 0,2446) und 7,39 (= 50,39 x 0,1466) Rechnungseinheiten berücksichtigt.

Zu b) Als einzig verfügbarer Indikator für die Verteilung der Freibeträge auf Unternehmensgrößenkategorien wurde die Anzahl der Inhaber und mithelfenden Familienangehörigen im Bergbau und Verarbeitenden Gewerbe in den Unternehmensgrößenkategorien laut Kostenstrukturstatistik des Produzierenden Gewerbes

herangezogen. Die Brauchbarkeit dieser Daten wird durch folgende Punkte eingeschränkt:

- nicht alle Wirtschaftszweige werden erfaßt,
- nicht alle Mitveranlagten sind enthalten,
- Zahlen beziehen sich auch auf Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit und
- Unternehmen mit weniger als 20 Beschäftigten sind nicht erfaßt.

Aus dem letzten Tatbestand ergibt sich die Notwendigkeit, die Anzahl der Inhaber und mithelfenden Familienangehörigen bei Unternehmen bis zu 20 Beschäftigten zu schätzen. Dabei ist zu berücksichtigen, daß dieser Größenklasse die bei weitem größte Anzahl von Unternehmen angehört⁵⁴, gleichzeitig jedoch ein Teil der Eigentümer dieser Unternehmen nicht dazu verpflichtet ist, eine Vermögensteuererklärung abzugeben, da das Vermögen der Unternehmer unter der in § 19 VStG genannten Grenze von 70 000 DM bei allein Veranlagten bzw. höheren Beträgen für gemeinsam Veranlagte liegt. Die für die Größenklasse von 20 bis 49 Beschäftigten geltende Zahl der Inhaber und mithelfenden Familienangehörigen wurde für die Größenklasse 1 bis 19 Beschäftigte verdreifacht. Die tatsächliche Anzahl liegt möglicherweise noch höher. Für die Untersuchungsjahre wurden die in Tabelle 66 dargestellten Strukturen zugrunde gelegt.

54 Unternehmen mit bis zu 9 Beschäftigten (bis zu 49 Beschäftigten) machten 1970 rund 88,5 % (97,7 %) aller Unternehmen aus. Vgl. hierzu Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1974..., S. 186 f.

Tabelle 66: Anteil der Inhaber und mithelfenden Familienangehörigen einer Unternehmensgrößenkategorie an der Gesamtzahl der Inhaber und mithelfenden Familienangehörigen

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	1970 ¹ %	1975 %	1980 ² %
1 - 49	75,54	75,54	78,67
50 - 499	22,76	22,76	19,90
500 und mehr	1,70	1,70	1,43
insgesamt	100	100	100

1 Da entsprechende Daten für 1970 fehlen, mußte die Struktur des Jahres 1975 übernommen werden.

2 Die Veränderung gegenüber 1975 dürfte größtenteils auf die Aufnahme des Produzierenden Handwerks zurückzuführen sein. Die Begünstigung der kleinsten Unternehmensgrößenklasse war dadurch 1975 (und 1970) zu gering ausgewiesen. Ein direkter Vergleich ist hier deshalb nicht sinnvoll.

Quelle: Eigene Berechnungen nach Angaben in:
Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 4, Reihe 4.3.1 1975 ..., S. 46; ders., Fachserie 4, Reihe 4.3.1 1980 ..., S. 78.

Entsprechend dieser Prozentzahlen ergibt sich die in Tabelle 67 angegebene Verteilung der Freibeträge auf Unternehmensgrößenkategorien.

Tabelle 67: Verteilung der Freibeträge auf das Betriebsvermögen der natürlichen Personen auf Unternehmensgrößenkategorien in Rechnungseinheiten

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	1970	1975	1980
1 - 49	5,58	9,35	8,19
50 - 499	1,68	2,82	2,07
500 und mehr	0,13	0,21	0,15
insgesamt	7,39	12,38	10,41

Diese Beträge sind von den Einheitswerten des Betriebsvermögens der natürlichen (unbeschränkt steuerpflichtigen) Personen abzuziehen, um das steuerpflichtige Betriebsvermögen dieser Personen zu erhalten.

Zu 2. Zur Berücksichtigung der Besteuerung der Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften, die sich im sonstigen Vermögen von unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen befinden, ist zunächst danach zu fragen, wie hoch die Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben sind, die sich im Eigentum von unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen befinden. Von Interesse ist dabei die Reinvermögensposition nach Abzug aller in Frage kommender Freibeträge. Die Ermittlung erfolgte in mehreren Schritten, wobei unterstellt wurde, daß die beiden oben genannten Vermögensarten wie jede andere Vermögensart von Freibeträgen und Abzügen profitieren:

- a) Anteiliger Abzug von Freibeträgen auf das Kapitalvermögen von den Anteilen an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften.
- b) Anteiliger Abzug von Schulden und sonstigen Abzügen von den Anteilen an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften.
- c) Anteiliger Abzug der vom Gesamtvermögen abzugsfähigen Freibeträge.

Die Vorgehensweise soll beispielhaft für das Jahr 1977 verdeutlicht werden.

Zu a)

- 1. Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen in Mill. DM⁵⁵

51 753

55 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Vermögensteuerstatistik 1977, S. 26.

- | | |
|---|--------|
| 2. Anteil der Freibeträge für Kapitalvermögen am gesamten Kapitalvermögen (vgl. S. 187) | 6,34 ‰ |
| 3. Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften nach anteiligem Abzug von Freibeträgen für Kapitalvermögen in Mill. DM $[51\,753 \times (1 - 0,0634)] =$ | 48 472 |

Zu b)

- | | |
|---|---------|
| 4. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und sonstiges Vermögen in Mill. DM ⁵⁶ | 249 651 |
| 5. Schulden und sonstige Abzüge (beziehen sich auf die unter 4. genannten Vermögensarten) in Mill. DM ⁵⁷ | 62 211 |
| 6. Ziffer 5 in ‰ von Ziffer 4 | 24,92 ‰ |
| 7. Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften nach anteiligem Abzug von Freibeträgen für Kapitalvermögen, von Schulden und von sonstigen Abzügen in Mill. DM $[48\,472 \times (1 - 0,2492)] =$ | 36 393 |

Zu c)

- | | |
|---|---------|
| 8. Vom Grundvermögen abzugsfähige Freibeträge der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen (vgl. § 6 VStG) in ‰ des Gesamtvermögens (72 301 Mill. DM : 319 628 Mill. DM) ⁵⁸ | 22,62 ‰ |
|---|---------|

⁵⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.) Vermögensteuerstatistik 1977..., S. 24.

⁵⁷ Vgl. ebenda, S. 24 f.

⁵⁸ Vgl. ebenda.

9. Anteile an Kapitalgesellschaften und
Geschäftsguthaben bei Genossenschaften
im Sinne von 7., unter Berücksichti-
gung der vom Gesamtvermögen abzugsfä-
higen Freibeträge in Mill. DM

[36 393 x (1 - 0,2262)]

28 161

Unter der Annahme, daß den Anteilen an Kapitalgesell-
schaften und den Geschäftsguthaben bei Genossenschaften
wie jeder anderen vermögenssteuerlich relevanten Vermö-
gensart Freibeträge, Schulden und sonstige Abzüge zuge-
ordnet werden können, wurde für 1977 ein Betrag von
28 161 Mill. DM an Anteilen an Kapitalgesellschaften und
Geschäftsguthaben bei Genossenschaften ermittelt, der in
das steuerpflichtige Vermögen der unbeschränkt steuer-
pflichtigen natürlichen Personen eingeht⁵⁹.

Da es jedoch nicht sinnvoll ist, die absoluten Zahlen
des Jahres 1977 auf das Jahr 1980 zu übertragen, wird
nur die Struktur des Jahres 1977 für das Jahr 1980 zugrun-
de gelegt. Dazu werden die oben ermittelten Anteile und
Geschäftsguthaben 1977 zu dem Betriebsvermögen der ju-
ristischen Personen des Jahres 1977 in Beziehung gesetzt:

$$\frac{28\,161 \text{ Mill. DM}}{267\,740 \text{ Mill. DM}_{60}} = 10,52 \text{ \%}^{61}.$$

Mit diesem Prozentsatz wird die Summe der Einheitswerte
des Betriebsvermögens der juristischen Personen im Jahre
1980 multipliziert⁶². Das Ergebnis stellt die Summe der
im Jahre 1980 auf die Unternehmensgrößenkategorien zu

59 Für die Jahre 1972 und 1974 wurden Beträge von 24 853 und
20 388 Mill. DM ermittelt.

60 Berechnet aus Angaben in: Statistisches Bundesamt (Hrsg.),
Vermögensteuerstatistik 1977..., S. 40 f.

61 1972 betrug dieser Prozentsatz 18,03 % und 1974 11,83 %.

62 Die Summen der Einheitswerte des Betriebsvermögens der ju-
ristischen Personen betrugen 1970 49,61 und 1975 49,39
Rechnungseinheiten (vgl. S. 199).

verteilenden Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften dar:

$$0,1052 \times 52,81^{63} = 5,56.$$

Für die Jahre 1970 und 1975 ergaben sich Beträge von 8,94 (= 0,1803 x 49,61) und 5,84 (= 0,1183 x 49,39) Rechnungseinheiten.

Die Verteilung dieser Anteile und Geschäftsguthaben auf Unternehmensgrößenkategorien erfolgte nach dem prozentualen Anteil der Einheitswerte des Betriebsvermögens der nichtnatürlichen Personen einer Unternehmensgrößenkategorie an der Gesamtsumme der Einheitswerte des Betriebsvermögens der nichtnatürlichen Personen. Die Ergebnisse dieser Vorgehensweise können der Tabelle 68 entnommen werden.

Tabelle 68: Verteilung der modifizierten Anteile an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf Unternehmensgrößenkategorien in Rechnungseinheiten

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	1970	1975	1980
1 - 49	0,49	0,33	0,50
50 - 499	1,09	0,73	0,79
500 und mehr	7,36	4,78	4,27
insgesamt	8,94	5,84	5,56

63 Vgl. S. 199. Es sei nochmals darauf hingewiesen, daß es sich hierbei um Rechnungseinheiten handelt.

Dies impliziert die Annahme, daß in einer Unternehmensgrößenkategorie mit einer hohen Einheitswertsumme auch ein großes Volumen an Beteiligungen durch unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen vorliegt.

Da die oben genannten Anteile am Betriebsvermögen der nichtnatürlichen Personen bei den natürlichen Personen besteuert werden, wurden sie auch den Einheitswerten der Unternehmensgrößenkategorien dieser Personen hinzuaddiert.

Zu 3) Im folgenden sollen, die für natürliche und juristische Personen in den Jahren 1975 und 1980 unterschiedlichen Vermögensteuersätze berücksichtigt werden.

Faßt man die Ergebnisse der letzten Abschnitte zusammen, so erhält man die in Tabelle 69 dargestellten Ergebnisse⁶⁴.

Tabelle 69 : Verteilung der Einheitswerte des Betriebsvermögens nach Berücksichtigung der Freibeträge der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und der Anteile an Kapitalgesellschaften und Geschäftsguthaben bei Genossenschaften in Rechnungseinheiten

Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	1970		1975		1980	
	Unternehmen von natürl. Personen	jurist. Personen	Unternehmen von natürl. Personen	jurist. Personen	Unternehmen von natürl. Personen	jurist. Personen
1 - 49	16,15	2,71	12,16	2,77	11,46	4,80
50 - 499	13,73	6,07	12,14	6,16	11,63	7,48
500 u. mehr	22,06	40,83	19,77	40,46	19,25	40,53

Da im Jahre 1970 für natürliche und nichtnatürliche Personen der gleiche Vermögensteuersatz galt, ist eine weitere Trennung für die beiden Gruppen in diesem Jahr nicht

64 Die Einheitswerte des Betriebsvermögens der juristischen Personen wurden unverändert aus Tabelle 65 übernommen, (vgl. S. 199).

mehr erforderlich. Die Verteilung der Vermögensteuerschuld des Jahres 1970 erfolgte auf der Grundlage der zusammengefaßten Einheitswerte von natürlichen und nicht-natürlichen Personen.

Wie am Anfang dieses Kapitels bereits dargestellt, galten 1980 für natürliche und nichtnatürliche Personen in der Regel Vermögensteuersätze von 0,5 % und 0,7 % des steuerpflichtigen Vermögens. Die entsprechenden Zahlen für 1975 lauten 0,7 % und 1 %. Dies bedeutet, daß die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer bei natürlichen und nicht-natürlichen Personen unterschiedlich belastet wird.

Setzt man den Steuersatz auf das Vermögen natürlicher Personen gleich 1, so beträgt der Steuersatz auf das Vermögen nichtnatürlicher Personen 1980 1,4 % und 1975 1,43 %. Unterstellt man bei natürlichen und nichtnatürlichen Personen den gleichen Steuersatz von 1, so muß die Bemessungsgrundlage der nichtnatürlichen Personen 1980 um das 1,4fache und 1975 um das 1,43fache erhöht werden (vgl. Tabelle 70).

Tabelle 70: Einheitswertsumme der Unternehmensgrößenkategorien der juristischen Personen bei Berücksichtigung der gegenüber natürlichen Personen höheren Vermögensteuersätze

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	1975	1980
1 - 49	3,96	6,72
50 - 499	8,81	10,47
500 u. mehr	57,86	56,74

Die in dieser Weise veränderten Einheitswertsummen der Unternehmensgrößenkategorien der nichtnatürlichen Personen

werden mit den Einheitswertsummen der entsprechenden Unternehmensgrößenkategorien der natürlichen Personen (vgl. Tabelle 69, S.209) addiert. Die Zuordnung der die Unternehmen belastenden Vermögensteuer auf Unternehmensgrößenkategorien erfolgte entsprechend dem Anteil der korrigierten Einheitswertsumme jeder Unternehmensgrößenkategorie am Gesamtbetrag der korrigierten Einheitswertsumme (vgl. Tabelle 71).

Tabelle 71: Verteilung der Vermögensteuer auf Unternehmensgrößenkategorien in den Jahren 1970, 1975 und 1980

Unter- suchungs- jahr	Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	Korrigierte Einheitswert- summe ¹	Anteil an der Gesamtsumme der korrigierten Einheitswerte in %	Vermögen- steuer ² in Mill.DM
1970	1 - 49	18,86	18,57	353
	50 - 499	19,80	19,50	370
	500 u. mehr	62,89	61,93	1 176
1975	1 - 49	16,12	14,05	214
	50 - 499	20,95	18,27	279
	500 u. mehr	77,63	67,68	1 032
1980	1 - 49	18,18	15,63	416
	50 - 499	22,10	19,01	505
	500 u. mehr	75,99	65,36	1 738

1 Rechnungseinheiten

2 Vgl. S. 193

Es ist noch zu erwähnen, daß die oben ausgewiesenen Anteile der Unternehmensgrößenkategorien an der Gesamtsumme der korrigierten Einheitswerte die Struktur in der Gesamtwirtschaft wiedergeben. Die Vermögensteuerschuld der Jahre 1975 und 1980 bezieht sich jedoch nur auf die in den Jahren 1975 und 1980 in die Untersuchung einbezogenen Wirtschaftsbereiche Produzierendes Gewerbe, Handel,

Verkehrs- und Gastgewerbe. Wird diese Steuerschuld entsprechend den Anteilen der Unternehmensgrößenkategorien an der Gesamtsumme der korrigierten Einheitswerte verteilt, so muß 1975 und 1980 unterstellt werden, daß die Strukturen der Gesamtwirtschaft auch für die 1975 und 1980 einbezogenen Bereiche gelten.

E. Die Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch die Vermögensteuer - zusammenfassende Interpretation der Ergebnisse

Tabelle 71 zeigt deutlich, daß die Großunternehmen bei weitem am stärksten zum Vermögensteueraufkommen der Unternehmen beitragen. Ihr Anteil an der von den Unternehmen der betrachteten Zweige gezahlten Vermögensteuer fiel in den Untersuchungsjahren nie unter rund 62 %, wobei diese Grenze in den Jahren 1975 und 1980 bei 67,74 % und 65,71 % lag. Die Großunternehmen tragen damit in etwa zwei Drittel der die Unternehmen treffenden Vermögensteuer. Der von Hamer ermittelte Anteil, den die kleinen und mittleren Unternehmen zum Vermögensteueraufkommen der Unternehmen beitragen, muß als weit überhöht angesehen werden. Den von ihm ausgewiesenen 47,5 % im Jahre 1974 stehen in dieser Arbeit (auch bezogen auf die gewerblichen Unternehmen der Gesamtwirtschaft) 32,26 % im Jahre 1975 gegenüber⁶⁵.

Wurden die kleinen und mittleren Unternehmen bezogen auf den Umsatz bereits 1970 erheblich unterdurchschnittlich belastet, so wurde diese unterdurchschnittliche Belastung durch die Vermögensteuerreform des Jahres 1974 noch verstärkt. Dies geht

⁶⁵ Zu den Hauptgründen für den von Hamer ermittelten relativ hohen Anteil der kleinen und mittleren Unternehmen am Vermögensteueraufkommen vgl. S. 195 f. Die Verteilung der die Unternehmen belastenden Vermögensteuer auf kleine, mittlere und große Unternehmen erfolgte entsprechend der Verteilung der modifizierten Gesamtsumme der Einheitswerte auf die Unternehmensgrößenkategorien 1970. Wird unterstellt, daß es im Untersuchungszeitraum zu signifikanten Konzentrationsprozessen und internem Wachstum der Unternehmen gekommen ist, so ist unter Umständen der Anteil der Großunternehmen an der von Unternehmen gezahlten Vermögensteuer noch höher anzusetzen.

aus den Verteilungsquotienten der Tabelle 72 deutlich hervor. Von 1975 bis 1980 ist wieder ein leichter Anstieg der Verteilungsquotienten der kleinen und mittleren Unternehmen zu verzeichnen, was unter anderem auf die mit dem Wachstum der Unternehmen verbundene Abnahme der relativen Bedeutung von Freibeträgen zurückzuführen sein dürfte.

Tabelle 72: Verteilungsquotienten der Vermögensteuer auf der Basis des Umsatzes

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	Verteilungsquotienten		
	1970	1975	1980
1 - 49	0,71	0,51	0,56
50 - 499	0,80	0,78	0,82
500 und mehr	1,26	1,38	1,34

Eine unterdurchschnittliche Belastung kleiner und mittlerer Unternehmen ergibt sich auch dann, wenn zur Bildung des Verteilungsquotienten des Jahres 1970 die Einheitswerte, das Gewerbekapital⁶⁶ oder die Beschäftigtenzahl der Unternehmen herangezogen werden, wenn auch zum Teil nicht so deutlich wie bei den Umsätzen. Eine "fast proportionale" Wirkung der Vermögensteuer auf unterschiedliche Unternehmensgrößen, wie sie von Hamer ermittelt wurde⁶⁷, kann mithin bei keiner der zugrunde gelegten Bezugsgrößen bestätigt werden. Die in der

66 Eine Ausnahme stellt der Verteilungsquotient der mittleren Unternehmen auf der Basis des Gewerbekapitals dar, der den Wert 1,01 aufweist.

67 Vgl. Hamer, Eberhard, Wer finanziert..., S. 129 f. Die von Hamer als eine mögliche Ursache einer stärkeren Belastung kleiner Unternehmen aufgeführte höhere Eigenkapitalquote kleiner Unternehmen gegenüber größeren Unternehmen kann durch eine höhere Kapitalintensität der größeren Unternehmen überkompensiert werden. Zu der Aussage, kleinere Unternehmen hätten eine höhere Eigenkapitalquote vgl. auch Sieger, Gerd, Eigenkapitalausstattung und Unternehmensgröße, in: Unternehmensgrößenstatistik 1981/1982, Daten und Fakten, Studienreihe 34, hrsg. vom Bundesministerium für Wirtschaft, Bonn 1981, S. 99 ff.

vorliegenden Untersuchung gewonnenen Ergebnisse finden durch eine Auswertung der Kostenstrukturstatistiken im Produzierenden Gewerbe insofern eine Bestätigung, als große Kapitalgesellschaften dieses Bereichs stark überdurchschnittlich von der Vermögensteuer belastet werden⁶⁸.

Als wichtigste Ursache für die deutlich überdurchschnittliche Belastung der Großunternehmen durch die Vermögensteuer kann die gegenüber kleineren Unternehmen höhere Kapitalintensität angesehen werden. Als weiterer relevanter Grund dürfte die Benachteiligung der nichtnatürlichen Personen gegenüber den natürlichen zu nennen sein; die Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit machen den größten Teil der Großunternehmen aus. Die Benachteiligung beruht vor allem auf drei Faktoren:

1. den Freibeträgen für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, während juristischen Personen keine entsprechenden Freibeträge eingeräumt werden,
2. der Doppelbelastung des bei juristischen Personen investierten Kapitals durch Besteuerung der Gesellschaft und des Anteilseigners,
3. dem gegenüber natürlichen Personen höheren Steuersatz seit 1974.

⁶⁸ Vgl. hierzu auch Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrößenspezifische Distributionswirkungen..., S. 143 ff.

Sechstes Kapitel

Die Belastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen durch die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer

A. Grundsätzliche Bemerkungen und Erläuterungen zur Datelage

Sowohl die Einkommen- als auch die Körperschaftsteuer sind Personalsteuern. Während die Körperschaftsteuer mehr Objektcharakter aufweist, womit bei ihr eindeutiger die Belastung der Unternehmen ermittelt werden kann, treten bei der Einkommensteuer Probleme auf:

Die Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb der natürlichen Personen läßt sich nur näherungsweise ermitteln. Diesbezügliche Einflußfaktoren sind der synthetische Charakter der Einkommensteuer, durch den die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur als eine unter mehreren Einkunftsarten erscheinen, die Personalisierung der Bemessungsgrundlage einschließlich der Berücksichtigung des Familienstandes und die Progressivität des Einkommensteuertarifs.

Differenzierte Auskünfte über Einkünfte, Einkommen und Einkommensteuerschuld von natürlichen Personen kann allein die Einkommensteuerstatistik geben. Ähnlich wie die Körperschaftsteuerstatistik auch, weist die Einkommensteuerstatistik die Steuerschuld und nicht die kassenmäßigen Steuereinnahmen aus. Sowohl die Einkommen- als auch die Körperschaftsteuerstatistik erscheinen mit einer erheblichen zeitlichen Verzögerung, so daß die aktuellsten (im August 1984) zur Verfügung stehenden Statistiken aus dem Jahre 1977 stammen.

Erfaßt werden kann aus der Einkommensteuerstatistik nur näherungsweise die Höhe der Einkommensteuerschuld auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Zwar wird in der Einkommensteuerstatistik nach der Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte gegliedert,

doch können daraus - ähnlich wie bei der Gliederung nach der Höhe des Gesamtvermögens im Rahmen der Vermögensteuerstatistik - keine Schlüsse über die Größe des Unternehmens gezogen werden. Die Höhe des Gewinns sagt zudem in der Regel nichts über die Größe der Unternehmung aus. Letzteres gilt auch bei der Körperschaftsteuerstatistik. Da simultan mit der Erfassung der Steuerschuld auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb keine Verteilung der Steuerschuld auf Unternehmensgrößenkategorien möglich ist, muß in einem zweiten Schritt nach der Erfassung der Steuerschuld die Verteilung vorgenommen werden (vgl. Abschnitt D).

Auf weitere Datenprobleme wird im Verlauf dieses Kapitels eingegangen werden.

B. Die Belastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von natürlichen Personen durch die Einkommensteuer

I. Allgemeine Kennzeichnung der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer, mit der das Einkommen von natürlichen Personen unter Berücksichtigung ihrer Leistungsfähigkeit besteuert wird. Im weiten Sinne umfaßt die Einkommensteuer auch juristische Personen. Diese werden der Körperschaftsteuer unterworfen¹.

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sowie im Ausland lebende deutsche Bedienstete einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts mit den in- und ausländischen Einkünften². Sonstige natürliche Personen, die im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind beschränkt steuerpflichtig, das heißt sie unter-

¹ Vgl. Wittmann, Walter, Einführung in die Finanzwissenschaft, II. Teil, S. 47. Auf die Körperschaftsteuer wird in Abschnitt C eingegangen.

² Vgl. § 1 Abs. 1 und 2 EStG. Die zweite Bestimmung gilt seit 1975. Die Aussagen und Paragraphen beziehen sich, soweit nichts anderes hinzugefügt wird, auf das Jahr 1980.

liegen nur mit ihren inländischen Einkünften der Einkommensteuer³.

Das Einkommensteuergesetz verzichtet auf eine allgemeine Definition des Einkommens. Statt dessen wird pragmatisch vorgegangen, indem sieben Einkunftsarten aufgezählt werden, die der Einkommensteuer unterliegen⁴. Die Einkommensteuer bemißt sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der festzusetzenden Einkommensteuer geht aus dem Schema auf Seite 217 hervor⁵.

Die zum Zwecke der Einkommenserzielung angefallenen Kosten sind gemäß dem Nettoeinkommenskonzept in der Summe der Einkünfte bereits abgezogen⁶.

In dieser Untersuchung interessieren nur die zu den Gewinneinkunftsarten gehörenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Gewinnermittlung kann allgemein mittels vier verschiedener Methoden erfolgen, von denen die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich aufgrund einer Buchführung nach handelsrechtlichen Grundsätzen gemäß § 5 EStG hier fast ausschließlich

3 Vgl. § 1 Abs. 3 EStG.

4 Vgl. Andel, Norbert, Artikel Einkommensteuer, in: Handbuch der Finanzwirtschaft, hrsg. von Fritz Neumark, 2., gänzlich neubearbeitete Auflage, Tübingen 1980, S. 336.

5 Zu den Änderungen im Einkommensteuerrecht von 1968 bis 1980 vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.1: Einkommensteuer 1977, Stuttgart, Mainz 1982, S. 7 ff.; Einkommensteuer 1974, Stuttgart, Mainz 1979, S. 8; Einkommensteuer 1971, Stuttgart und Mainz 1977, S. 7; im folgenden werden diese Statistiken zitiert als "Einkommensteuerstatistik 19..."; o.V., Änderungen des Einkommensteuergesetzes seit 1975, in: Neue Wirtschaftsbriefe: Zeitschrift für Steuer- und Wirtschaftsrecht, Nr. 17 vom 23. 4. 1979, S. 953 ff. sowie Borrosch, F., Änderungen des Einkommensteuerrechts für die Veranlagungszeiträume 1980 bis 1983 in Tabellenform, in: Neue Wirtschaftsbriefe: Zeitschrift für Steuer- und Wirtschaftsrecht, Nr. 41 vom 11. 10. 1982, S. 2579 ff.

6 Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B., Kulmer, Lore, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Band, Tübingen 1975, S. 45.

Vereinfachtes Schema der Einkommensteuer-Ermittlung

Einkünfte aus

- | | | |
|-------------------------------|---|-------------------------|
| 1. Land- und Forstwirtschaft | } | Gewinneinkunftsarten |
| 2. Gewerbebetrieb | | |
| 3. selbständiger Arbeit | | |
| 4. nichtselbständiger Arbeit | } | Überschußeinkunftsarten |
| 5. Kapitalvermögen | | |
| 6. Vermietung und Verpachtung | | |
| 7. sonstige Einkünfte | | |

Summe der Einkünfte

./. Altersentlastungsbetrag
Ausbildungsplatz-Abzugsbetrag¹

Gesamtbetrag der Einkünfte

./. Sonderausgaben²
Außergewöhnliche Belastungen
Verlustabzug³

Einkommen

./. Sonderfreibeträge⁴
Altersfreibetrag
Haushaltsfreibetrag
sonstige vom Einkommen abzuziehende Beträge

Zu versteuerndes Einkommen

x
Steuersatz laut Tarif
=

Tarifliche Einkommensteuer

./. Steuerermäßigungen
bei ausländischen Einkünften⁵
bei Belastung mit Erbschaftsteuer
aus anderen Gesetzen

Festzusetzende Einkommensteuer

1 Der Ausbildungsplatz-Abzugsbetrag wurde 1978 eingeführt. Vgl. Bordewin, Charlier, Gérard u. a., Die Einkommensteuer, Handkommentar zum geltenden EStG, 2. Auflage, Herne, Berlin 1979, S. 340.

2 Seit 1975 ist die Vermögensteuer nicht mehr als Sonderausgabe abzugsfähig.

3 Der Verlustabzug wurde durch das Gesetz zur Änderung des EStG vom 20. April 1976 (BGBl. I, S. 1054) neu geregelt und ein Verlustrücktrag eingeführt.

4 An die Stelle von Kinderfreibeträgen trat 1975 das Kindergeld.

5 Unter Umständen erfolgt eine Freistellung ausländischer Einkünfte, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einem ausländischen Staat besteht.

relevant ist⁷. Diese Methode gilt für alle Gewerbetreibenden, die verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder dies freiwillig tun.

Nach der Feststellung des zu versteuernden Einkommens wird dieses dem Einkommensteuertarif unterworfen. Dieser weist grob vier Bereiche auf. Bis zur Höhe eines sogenannten Grundfreibetrages bleibt das zu versteuernde Einkommen steuerfrei. Ein darüber hinausgehendes Einkommen wird zunächst proportional besteuert. Überschreitet das Einkommen diese "untere" Proportionalzone, so unterliegt es in der sogenannten Progressionszone progressiven Steuersätzen, bis schließlich eine obere Proportionalzone erreicht wird, in der jeder Einkommenszuwachs gleichbleibend mit dem Spitzensteuersatz besteuert wird⁸. Der im einheitlichen Tarif für alle Einkunftsarten zum Ausdruck kommende synthetische Charakter der Einkommensteuer wird jedoch in einigen Fällen durch Sondertarife durchbrochen⁹.

7 Weitere Methoden sind:

1. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG,
2. Gewinnermittlung durch Feststellung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 EStG,
3. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für nichtbuchführende Landwirte gemäß § 13 a EStG;

vgl. Nöll von der Nahmer, Robert, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Band II, Spezielle Steuerlehre, Köln und Opladen 1964, S. 116 sowie Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 1. Buch..., S. 52. Daneben kann sich die Notwendigkeit einer Schätzung des Gewinns ergeben.

8 Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Unsere Steuern von A - Z, 3. Auflage, S. 57, sowie Wöhe, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I, 5. Auflage..., S. 97 ff.

9 Vgl. Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 1. Buch..., S. 46.

Im Jahre 1970 war zusätzlich eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer in Höhe von 3 % der zu zahlenden Einkommensteuer zu entrichten¹⁰.

II. Die für die Untersuchung relevanten Teile der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer trifft nicht die Unternehmen als solche, sondern die Unternehmer und Gesellschafter¹¹. Es stellt sich daher die Frage, ob die Einkommensteuer auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu der Belastung "des Unternehmens" gezählt werden soll oder nicht. Die Antwort kann nicht so eindeutig ausfallen, wie dies bei der Besteuerung des Objektes Betrieb, zum Beispiel im Rahmen der Gewerbesteuer oder der Besteuerung des Betriebsvermögens juristischer Personen, der Fall ist. Es gibt keine isolierte Einkommensteuerschuld des Betriebes, sondern die Besteuerung der Einkünfte aus dem Unternehmen erfolgt im Rahmen der sieben Einkunftsarten des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung von dessen individuellen Verhältnissen. Ein gegebener Betrag an Einkünften aus Gewerbebetrieb, der im Rahmen der sogenannten einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung¹² bei Personenmehrheiten ermittelt wurde, kann ganz unterschiedlich von der Einkommensteuer getroffen werden. Diesbezügliche Einflußfaktoren sind zum Beispiel die Zahl der an

10 Vgl. Kühr, Christian, Das Einkommensteuergesetz mit Erläuterungen für die Praxis, Darmstadt 1971, S. 521. Betroffenen waren Steuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen von mehr als 16 020 DM bei Alleinveranlagten (Zusammenveranlagte: 32 040 DM). Die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer wurde mit Wirkung ab dem 1. 1. 1975 aufgehoben.

11 Vgl. Wöhe, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I..., S. 71. Die folgenden Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb von natürlichen Personen.

12 Einheitlich heißt für alle Betroffenen bindend und gesondert bedeutet in einem von der Einkommensteuerveranlagung getrennten Verfahren. Vgl. Rosa, Gerd, Betrieb und Steuer, 1. Buch..., S. 75.

der gewerblichen Tätigkeit beteiligten Personen, die gemeinsam einen Gewinn erwirtschaften, weitere Einkünfte dieser Personen, die Höhe der anrechenbaren Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und so weiter.

Die Einbeziehung der Einkommensteuerbelastung des Unternehmers ist nach Weiler "notwendig, da eine enge Verbindung zwischen dem Unternehmen und dem Unternehmerhaushalt besteht"¹³. Für Rose ist "die Erfassung der auf der Inhaberseite anfallenden Steuern ... schon deshalb unerlässlich, weil diese Betriebe hinsichtlich zwei der wichtigsten Abgabenarten, der Einkommensteuer und der Vermögensteuer, nicht 'steuerfähig', die aus diesen Steuerarten resultierenden Belastungen aber dennoch unzweifelhaft unternehmensveranlaßt sind"¹⁴.

Die vorliegende Untersuchung schließt sich den obigen Überlegungen an und berücksichtigt die Belastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch die Einkommensteuer.

Der sich mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb befassende § 15 EStG gibt keine allgemeine Definition oder Beschreibung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb¹⁵. Nach dem Einkommensteuerrecht zählen jedoch zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb¹⁶:

- Einkünfte aus einzelgewerblichen Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG),
- Gewinnanteile der Gesellschafter von Personengesellschaften und anderen Mitunternehmergemeinschaften sowie die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien einschließlich der Vergütungen

¹³ Weiler, Heinrich, Gewinnsteuerreform..., S. 31 sowie Wagner, Franz W., Grundsätzliche Anmerkungen..., S. 244.

¹⁴ Rose, Gerd, Steuerbelastung..., S. 64.

¹⁵ Vgl. Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 1. Buch..., S. 64.

¹⁶ Vgl. Bordewin, Charlier, Gérard u. a., Die Einkommensteuer, Handkommentar zum geltenden Einkommensteuergesetz, 2. Auflage, Herne, Berlin 1979, S. 283.

- aller Art, die die Mitunternehmer von den Mitunternehmergemeinschaften erhalten (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG),
- Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von (Teil-)Betrieben und von Anteilen an Mitunternehmergemeinschaften (§ 16 EStG),
 - Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG)¹⁷.

Die Begriffsbestimmung des Begriffs Gewerbebetrieb im § 1 Abs. 1 GewStDV gilt auch für das Einkommensteuerrecht¹⁸.

Für die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist außerdem die Subsidiarität der sogenannten Nebeneinkunftsarten von Bedeutung (es handelt sich dabei um Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte), derzufolge Einkünfte nur dann unter einer Nebeneinkunftsart zu erfassen sind, wenn sie nicht inhaltlich zu einer anderen vorrangigen Einkunftsart (Gewinneinkunftsarten und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) gehören. Hält zum Beispiel ein Gewerbetreibender Aktien in seinem Betriebsvermögen, so stellen die ihm daraus zufließenden Dividenden nicht Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar¹⁹.

Nicht berücksichtigt werden konnten die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, deren Einkünfte aus Gewerbebetrieb 800 DM nicht übersteigen und bei denen eine Veranlagung nicht stattfindet.

17 Eine Beteiligung wird als wesentlich angesehen, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar über Dritte mit mehr als 25 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

18 Vgl. Bordewin, Charlier u. a., Die Einkommensteuer..., S. 283; zur Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von anderen Einkunftsarten vgl. ebenda.

19 Vgl. Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 1. Buch..., S. 42 f.

III. Ermittlung der Belastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von natürlichen Personen durch die Einkommensteuer

Zur Ermittlung der auf den Einkünften aus Gewerbebetrieb lastenden Einkommensteuerschuld wurde die durchschnittliche Belastung des Gesamtbetrags der Einkünfte in jeder gegebenen Größenklasse des Gesamtbetrags der Einkünfte aus der Einkommensteuerstatistik berechnet²⁰. Das Produkt aus diesem Satz (in einer Größenklasse) und den Einkünften aus Gewerbebetrieb der gleichen Größenklasse stellt eine grobe Annäherung der Einkommensteuerschuld auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klasse dar. Die Einkommensteuerschuld auf sämtliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergibt sich durch die Addition der Ergebnisse einzelner Größenklassen des Gesamtbetrages der Einkünfte. Diese Vorgehensweise kann anhand der Tabellen 73 und 74 nachvollzogen werden. Für das Jahr 1977 ergab sich eine Einkommensteuerschuld auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 25 916,6 Mill. DM. Bei der Ermittlung der Einkommensteuerschuld auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 1974 und 1971 wurde im Prinzip ebenso vorgegangen, wobei jedoch in beiden Jahren die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer einbezogen wurde.

Die Berechnungen ergaben als Ergebnis eine Steuerschuld auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 19 970,9 Mill. DM im Jahre 1974 und 18 291,7 Mill. DM im Jahre 1971.

Die Hochrechnung der Steuerschuld von 1974 auf 1975²¹ und von 1977 auf 1980 erfolgte anhand der Entwicklung der kassenmäßigen Einnahmen der Einkommensteuer²². Die Ergebnisse des Jahres

20 Auf eine geringfügig genauere, aber aufwendigere Ermittlung über die Summe der Einkünfte wurde verzichtet.

21 Es wurde angenommen, daß durch die Hochrechnung der Steuerschuld von 1974 auf 1975 anhand der kassenmäßigen Einkommensteuereinnahmen dem Wegfall der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer 1975 Rechnung getragen wird.

22 Vgl. Statistisches Jahrbuch 1972, S. 408, 1976, S. 414, 1979, S. 416, 1981, S. 414.

Tabelle 73 : Näherungsweise Ermittlung der Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb der unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen im Jahre 1977¹

Gesamtbetrag der Einkünfte von ... bis ... DM	festgesetzte Einkommensteuer in Mill. DM	Gesamtbetrag der Einkünfte in Mill. DM	durchschnittl. Belastung in %	Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Mill. DM	Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Mill. DM
unter 1 500	0,0	16,6	0,00	4,5	0
1 500 - 3 000	0,0	158,6	0,00	34,7	0
3 000 - 5 000	1,6	720,5	0,22	141,8	0,3
5 000 - 8 000	34,0	1 993,4	1,71	382,3	6,5
8 000 - 12 000	153,9	3 750,3	4,10	835,6	34,3
12 000 - 16 000	377,2	5 548,1	6,80	1 185,0	80,6
16 000 - 25 000	2 463,8	23 462,4	10,50	3 573,4	375,2
25 000 - 50 000	21 692,8	129 192,7	16,79	12 613,2	2 117,8
50 000 - 75 000	16 332,0	75 215,4	21,71	9 787,0	2 124,8
75 000 - 100 000	7 114,7	26 563,3	26,78	6 527,6	1 748,1
100 000 - 250 000	14 533,9	42 038,4	34,57	17 069,4	5 900,9
250 000 - 500 000	7 798,8	17 906,9	43,55	8 860,4	3 858,7
500 000 - 1 Mill.	4 685,8	9 868,2	47,48	6 345,7	3 012,9
1 - 2 Mill.	2 857,6	5 794,2	49,32	4 507,2	2 223,0
2 - 5 Mill.	2 459,3	4 906,3	50,13	4 209,4	2 110,2
5 - 10 Mill.	1 231,4	2 453,7	50,19	2 097,8	1 052,9
10 Mill. und mehr	955,2	1 985,0	48,12	1 877,4	903,4
insgesamt	82 692,0	351 574,0		80 052,4	25 549,6

¹ Daten und Ergebnisse sind gerundet.

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 71: Einkommensteuer 1977, Stuttgart und Mainz 1982; eigene Berechnungen.

Tabelle 74: Näherungsweise Ermittlung der Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkt Einkommensteuerpflichtigen im Jahre 1977¹

Gesamtbeitrag der Einkünfte von ... bis ... DM	festgesetzte Einkommensteuer in Mill. DM	Gesamtbeitrag der Einkünfte in Mill. DM	durchschnittl. Belastung in %	Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Mill. DM	Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Mill. DM
unter 1 500	1,1	4,7	23,40	0,3	0,1
1 500 - 3 000	1,7	7,5	22,67	0,5	0,1
3 000 - 5 000	2,3	10,7	21,50	1,1	0,2
5 000 - 8 000	3,2	14,3	22,38	2,0	0,9
8 000 - 12 000	3,9	17,0	22,94	4,5	1,0
12 000 - 16 000	3,4	14,6	23,29	4,2	1,0
16 000 - 25 000	6,5	27,1	23,99	9,4	2,3
25 000 - 50 000	15,2	54,7	27,79	28,6	8,0
50 000 - 75 000	12,9	37,1	34,77	24,7	8,6
75 000 - 100 000	12,0	30,5	39,34	20,2	8,0
100 000 - 250 000	41,7	91,3	45,67	71,9	32,8
250 000 - 500 000	34,2	68,4	50,00	58,1	29,1
500 000 - 1 Mill.	43,8	86,0	50,93	81,8	41,7
1 - 2 Mill.	37,9	73,3	51,71	68,4	35,4
2 - 5 Mill.	41,3	81,7	50,55	75,2	38,0
5 - 10 Mill.	61,5	115,5	53,25	115,5	61,5
10 Mill. und mehr	98,3	181,3	54,22	181,3	98,3
insgesamt	420,9	915,7		747,7	367,0

¹ Daten und Ergebnisse sind gerundet.

Quelle: Vgl. Tabelle 69.

1972 wurden anhand der Entwicklung der kassenmäßigen Einkommensteuereinnahmen auf das Jahr 1970 zurückgerechnet. Daraus ergeben sich folgende Beträge:

1970	15 283,3 Mill. DM ,
1975	20 059,7 Mill. DM ,
1980	30 447,4 Mill. DM.

Da in den Jahren 1975 und 1980 nicht sämtliche Wirtschaftszweige einbezogen wurden, ist auch nicht die gesamte oben ermittelte Einkommensteuerschuld von Bedeutung. Die Zuordnung einer bestimmten Einkommensteuerschuld zu den einbezogenen Wirtschaftsbereichen erfolgte anhand des Anteils der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der unbeschränkt steuerpflichtigen Einzelunternehmer und der Gesellschaften/Gemeinschaften mit Überwiegend Einkünften aus Gewerbebetrieb in den erfaßten Bereichen an den gesamten Einkünften aus Gewerbebetrieb der unbeschränkt steuerpflichtigen Einzelunternehmer und der Gesellschaften/Gemeinschaften mit Überwiegend Einkünften aus Gewerbebetrieb im Jahre 1977²³.

Den einbezogenen Wirtschaftszweigen wurden demnach 82,6 % der Einkommensteuerschuld zugewiesen, was im Jahre 1975 einen Betrag von 16 569,3 Mill. DM und 1980 einen Betrag von 25 149,6 Mill. DM ausmachte²⁴.

Die näherungsweise ermittelten Beträge für die Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden im Abschnitt D zusammen mit der Körperschaftsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien verteilt.

23 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Einkommensteuerstatistik 1977..., S.58 ff. und 87 ff. Eine wirtschaftszweigbezogene Betrachtung wird in der Einkommensteuerstatistik nur alle 6 Jahre vorgenommen. Für das Gastgewerbe liegen keine isolierten Werte vor. Hier wurde der Anteil an den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Dienstleistungssektors genommen, der dem Anteil der Beschäftigten des Gastgewerbes an der Gesamtzahl der Beschäftigten des Dienstleistungssektors im Jahre 1970 entsprach.

24 Die geschilderte Vorgehensweise vernachlässigt zwangsweise die unterschiedliche Belastung der Gewinne in Abhängigkeit von der Höhe der Einkünfte usw.

C. Die Belastung juristischer Personen durch die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer

I. Allgemeine Kennzeichnung der Körperschaftsteuer

Am Anfang dieses Abschnitts soll zunächst in groben Zügen auf das Wesen und einige für diese Untersuchung relevante Konstruktionsmerkmale der Körperschaftsteuer und deren zeitliche Entwicklung eingegangen werden.

Die Körperschaftsteuer wird als Einkommensteuer der juristischen Person bezeichnet²⁵. Personalsteuer ist sie jedoch nur aus juristischer bzw. steuersystematischer Sicht²⁶. Wirtschaftlich gesehen kann die Körperschaftsteuer eher als eine Ertragsteuer bzw. eine Objektsteuer gekennzeichnet werden: Sie trifft den Reinertrag des Objekts Unternehmen²⁷.

Als Personensteuer unterscheidet die Körperschaftsteuer zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Unbeschränkt steuerpflichtig sind nach § 1 KStG²⁸

- Kapitalgesellschaften,
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit,
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts,
- nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen und
- Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts,

25 Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Unsere Steuern von A - Z, 3. Auflage..., S. 86.

26 Vgl. Wöhe, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I, 5. Auflage..., S. 107.

27 Vgl. ebenda.

28 Vgl. § 1 KStG 1968 und § 1 KStG 1977.

soweit diese ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte dieser juristischen Personen.

Beschränkt steuerpflichtig sind nach § 2 KStG die oben genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen dann, wenn sie weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben. Der Körperschaftsteuer unterliegen nur ihre inländischen Einkünfte. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich außerdem auf bestimmte Körperschaften, die nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind, und zwar mit den inländischen Einkünften, von denen ein (Kapitalertrag-)Steuerabzug vorzunehmen ist (vgl. § 2 KStG).

Von den aufgeführten juristischen Personen kommt den Kapitalgesellschaften die wirtschaftlich größte Bedeutung zu. Auf die unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (ohne Organgesellschaften²⁹) entfielen 1977 rund 84 % der festgesetzten Körperschaftsteuer.

Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist das zu versteuernde Einkommen³⁰ des Kalenderjahres (körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn), das aus dem Steuerbilanz-Ergebnis abzuleiten ist. Im Gegensatz zu natürlichen Personen treten bei juristischen Personen mangels einer Privatsphäre keine außergewöhnlichen Belastungen und kein Sonderausgabenabzug auf, und es fallen (in der Regel) nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb an. Der körperschaftsteuerliche Gewinn wird grundsätzlich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes³¹ berechnet unter Berücksichtigung der Rechtsnatur der juristischen Person und der speziellen Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes.

29 Zum Begriff Organgesellschaft vgl. z. B. Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 1. Buch..., S. 215 ff.

30 Vgl. § 7 Abs. 1 KStG 1977 (bzw. § 5 KStG 1968).

31 Vgl. § 8 Abs. 1 KStG.

Die sich aus der Rechtsnatur der juristischen Person ergebenden Besonderheiten gegenüber Einzelunternehmern und Personengesellschaften beruhen auf der Möglichkeit der juristischen Person, mit ihrem Gesellschaftern privatrechtliche Verträge mit finanziellen Auswirkungen abzuschließen, die grundsätzlich auch steuerrechtlich anerkannt werden³². Während zum Beispiel bei Personengesellschaften die Entlohnung der Tätigkeit der Gesellschafter im Unternehmen, der Zins für die Hingabe von Darlehen der Gesellschafter an das Unternehmen und ähnliches als Gewinnbestandteile angesehen werden, fallen sie bei juristischen Personen unter die Betriebsausgaben und mindern somit den körperschaftsteuerlichen Gewinn.

Vor allem folgende Rechtsverhältnisse sind zwischen Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit und ihren Gesellschaftern möglich³³:

- Dienstverhältnisse³⁴,
- Darlehensverhältnisse³⁵,
- Miet- und Pachtverhältnisse³⁶ und
- Beratungsverhältnisse³⁷.

32 Vgl. Wöhe, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I, 5. Auflage..., S. 121 f.

33 Vgl. ebenda, S. 122 f.

34 Ein Gesellschafter ist dabei als Geschäftsführer einer juristischen Person tätig. Sein Gehalt zählt zu den Betriebsausgaben. Die Einkünfte fallen beim Gesellschafter unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und unterliegen der Einkommensteuer.

35 Ein Gesellschafter gewährt hierbei seiner Gesellschaft ein Darlehen. Die von der juristischen Person zu zahlenden Zinsen sind für die Betriebsausgaben und für den Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen.

36 Die Gesellschafter vermieten oder verpachten Gegenstände an die Gesellschaft. Der Miet- oder Pachtzins stellt für die Unternehmung Betriebsausgaben, für die Gesellschafter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.

37 Ein Gesellschafter schließt mit seiner Gesellschaft einen Beratungsvertrag ab. Für die Gesellschaft ist das Honorar Betriebsausgabe, für den Gesellschafter Einkunft aus selbständiger Arbeit.

Um diese Beträge ist der Gewinn der Einzelunternehmer und Personengesellschaften bei sonst gleichen Gegebenheiten höher als der von juristischen Personen. Dies wirkt sich unter anderem auch auf die Gewerbeertragsteuer aus, da der Gewinn nach dem Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuergesetz die Ausgangsbasis der Berechnung des Gewerbeertrags bildet.

Der Minderung des Gewinns der juristischen Person durch die genannten privatrechtlichen Verträge stehen beim Gesellschafter erhöhte Einkünfte im Rahmen der jeweils entsprechenden Einkunftsart des Einkommensteuerrechts gegenüber³⁸.

Hinsichtlich der Zurechnung des ermittelten Einkommens³⁹ zu bestimmten Unternehmen, an denen bestimmte andere Unternehmen mit 25 und mehr % beteiligt sind, waren das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg (bis einschließlich 1976) sowie die körperschaftsteuerliche Organschaft zu berücksichtigen⁴⁰. Das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg, das Mehrfachbesteuerung bei Beteiligungen bestimmter Unternehmen an bestimmten Unternehmen von mindestens 25 % verhinderte⁴¹, wurde durch die Einführung des Anrechnungssystems 1977 überflüssig.

38 Liegt in dem Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und juristischer Person ein Mißverhältnis von Leistung und Gegenleistung vor, so wird von einer verdeckten Gewinnausschüttung gesprochen. Vgl. hierzu Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 1. Buch..., S. 151 ff. Eine verdeckte Gewinnausschüttung besteht zum Beispiel dann, wenn ein Gesellschafter für die Tätigkeit in seiner Gesellschaft eine unangemessen hohe Vergütung erhält. Die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer wird dadurch vermindert, während die Einkommensteuer steigt.

39 Zur Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens ab 1977 vgl. Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 1. Buch..., S. 247 und 145 ff.

40 Vgl. § 7 a KStG 1968 bzw. § 14 KStG 1977.

41 Vgl. § 9 KStG 1968.

Durch die Körperschaftsteuerreform 1977 ist es zu einigen wesentlichen Änderungen im Körperschaftsteuerrecht gekommen. Vor 1977 wurden die in Unternehmen von juristischen Personen erzielten Gewinne zweifach⁴² besteuert, zum einen bei der den Gewinn erzielenden Körperschaft durch die Körperschaftsteuer und zum anderen in Höhe der empfangenen Gewinnanteile beim Anteilseigner durch die Einkommensteuer. Die Zweifachbelastung wurde dadurch etwas gemildert, daß für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen ermäßigte Tarifsätze der Körperschaftsteuer galten.

Das ab 1977 geltende Körperschaftsteuerrecht besteuert weiterhin das Einkommen der juristischen Personen. Die von ihnen gezahlte Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne wird jedoch bei den die Ausschüttungen empfangenden Anteilseignern auf deren persönliche Einkommensteuerschuld angerechnet (Anrechnungskörperschaftsteuer)⁴³. Die Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne stellt somit, wirtschaftlich gesehen, nur eine Art Vorauszahlung auf die Einkommensteuer der Anteilseigner dar. Schuldner bleiben die juristischen Personen. Die Höhe der effektiven Belastung der ausgeschütteten Gewinne hängt von den individuellen Einkommensteuersätzen der Ausschüttungsempfänger ab.

Neben der Anrechnungskörperschaftsteuer bestehen noch zwei weitere Körperschaftsteuerarten⁴⁴. Zum einen handelt es sich um eine Interims-Körperschaftsteuer. Sie ist zumindest tendenziell nur vorübergehend - bis zur Ausschüttung der Gewinne in späteren Perioden - Aufwand der juristischen Person. Bei einer späteren Ausschüttung erfolgt eine entsprechende Körperschaft-

42 Zum Teil noch häufiger, wenn an der juristischen Person eine weitere juristische Person mit weniger als 25 % beteiligt war.

43 Dies gilt jedoch nur für die in das Anrechnungsverfahren einbezogenen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Vgl. hierzu §§ 27 Abs. 1 und 43 KStG 1977. Daneben wird auch die Kapitalertragsteuer angerechnet.

44 Vgl. Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 1. Buch ..., S. 140.

steuerminderung, nämlich in Höhe der Belastungsdifferenz zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen, wodurch die Ausschüttungsbelastung hergestellt wird und es zu einer Anrechnung der Körperschaftsteuer auf Ausschüttungen auf die Einkommensteuerschuld des Anteilseigners kommt. Der während der Gesamtlebensdauer der juristischen Person erzielte Gewinn wird theoretisch wie der von einem Einzelunternehmer oder von einer Personengesellschaft erzielte Gewinn besteuert⁴⁵.

Eine vollständige Anrechnung der von der juristischen Person gezahlten Körperschaftsteuer erfolgt jedoch nicht, das heißt, es bleibt eine Definitiv-Körperschaftsteuer als dritte Körperschaftsteuerart bestehen. Sie beruht darauf, daß Teile des Körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns tatsächlich keinen Erfolg darstellen, sondern nichtabziehbare Betriebsausgaben sind, wie zum Beispiel die Vermögensteuer. Diese werden wie einbehaltene Gewinne besteuert.

Die Körperschaftsteuer hatte bis einschließlich 1976 mehrere Tarife. Je nach Steuerpflichtigem wurden (im wesentlichen) vier Gruppen von Tarifen unterschieden⁴⁶:

1. Der Körperschaftsteuersatz der unbeschränkt steuerpflichtigen, nicht personenbezogenen Kapitalgesellschaften⁴⁷ betrug für einbehaltene Gewinne 51 % und für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen⁴⁸ 15 % 49.
2. Der Körperschaftsteuersatz der unbeschränkt steuerpflichtigen personenbezogenen Kapitalgesellschaften belief sich für nicht ausgeschüttete Gewinne ab 50 000 DM auf 49 % und für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen auf 26,5 % 50.

45 Vgl. Wöhe, Günter, Die Steuern des Unternehmens ..., S. 94.

46 Vgl. Wöhe, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 4. Auflage, München 1976, S. 123 f.

47 Zum Begriff der personenbezogenen Kapitalgesellschaften vgl. § 19 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1968.

48 Zum Begriff vgl. § 19 Abs. 3 KStG 1968.

49 Vgl. § 19 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1968.

50 Vgl. § 19 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1968.

Für einbehaltene Gewinne unter 50 000 DM galten gestaffelte Körperschaftsteuersätze, beginnend mit einem Satz von 39 % für die ersten angefangenen oder vollen 10 000 DM Gewinn.

3. Für alle übrigen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 - 6 KStG 1968 und die beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen juristischen Personen galt ein Steuersatz von 49 % für einbehaltene und für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen.
4. Daneben galten eine Reihe von Ausnahmeregelungen für bestimmte Geldinstitute⁵¹.

In den beiden Untersuchungsjahren 1970 und 1975 wurde zudem eine Ergänzungsabgabe zur Körperschaftsteuer von 3 % der Körperschaftsteuerschuld erhoben.

Das Körperschaftsteuergesetz 1977 trug zu einer größeren Vereinheitlichung der Körperschaftsteuertarife bei. Einbehaltene Gewinne unterliegen in der Regel einem Steuersatz von 56 %, ausgeschüttete Gewinne werden mit 36 % besteuert⁵². Der Steuersatz beträgt bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht in das Anrechnungsverfahren einbezogen sind (juristische Personen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 - 6 KStG und beschränkt Steuerpflichtige), 50 %⁵³. Ermäßigte Steuersätze für bestimmte Kreditinstitute galten letztmalig 1980⁵⁴.

Die festzusetzende Körperschaftsteuer (ab 1977) wird jedoch nicht nur von den Verhältnissen des Veranlagungszeitraums, das heißt vom zu versteuernden Einkommen und dessen Verwendung (Ausschüttung oder Thesaurierung) in Verbindung mit entsprechenden Steuersätzen, bestimmt. Von wesentlicher Bedeutung

51 Vgl. § 19 Abs. 2 bis 2 c KStG 1968.

52 Vgl. §§ 23, 27 und 43 KStG 1977.

53 Vgl. § 23 Abs. 2 und 3 KStG 1977.

54 Vgl. § 23 Abs. 4 KStG 1977. Zu den Mängeln des alten und des neuen Körperschaftsteuerrechts vgl. Wöhe, Günter, Die Steuern des Unternehmens, 5., überarbeitete Auflage..., S. 126 ff.

sind ebenfalls die zur Gewinnausschüttung verwendeten Teile des Eigenkapitals, die aus früheren Jahren stammen und in diesen Jahren unterschiedlichen Steuersätzen unterlagen. Diese Eigenkapitalteile werden in drei Gruppen des verwendbaren Eigenkapitals eingeteilt:

- das Eigenkapital 56 (EK 56),
- das Eigenkapital 36 (EK 36) und
- das Eigenkapital 0 (EK 0). Dieses ist aus Gewinnteilen, die von der Körperschaftsteuer nicht belastet werden, und aus Eigenkapitalmehrungen vor Einführung des Anrechnungssystems entstanden.

Die tatsächlichen Gewinnausschüttungen werden einzelnen Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals zugeordnet. Zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung von 36 % erfahren die zur Ausschüttung gelangenden Teile des EK 56 eine Körperschaftsteuererminderung um 20 Prozentpunkte, wodurch es zum Wegfall der Interims-Körperschaftsteuer kommt. Werden Teile des EK 0 ausgeschüttet, so wird eine Körperschaftsteuererhöhung vorgenommen. Aus der Verwendung des EK 36 ergeben sich keine Änderungen der Körperschaftsteuerschuld⁵⁵.

II. Die für die Analyse der Belastung juristischer Personen relevanten Teile der Körperschaft- und Einkommensteuer

In diesem Abschnitt soll die Frage beantwortet werden, welche Teile der Einkommen- und Körperschaftsteuer als Belastung von juristischen Personen angesehen werden können.

Die Antwort darauf kann jedoch nicht losgelöst von den bei natürlichen Personen einbezogenen Tatbeständen gegeben werden,

⁵⁵ Bei Ausschüttungen sind zunächst die am höchsten belasteten Teile des verwendbaren Eigenkapitals heranzuziehen. Vgl. § 28 Abs. 2 und 3 KStG 1977.

da eine Symmetrie in der Behandlung natürlicher und juristischer Personen in der Analyse erforderlich ist.

Bei der Frage nach der Belastung der Unternehmen von natürlichen Personen durch die Einkommensteuer wurde die Besteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgenommen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Gewinn) von natürlichen Personen lassen sich vereinfacht in zwei Komponenten aufteilen⁵⁶. Ein Bestandteil des Gewinns sind die kalkulatorischen Kosten. Werden diese vom Gesamtgewinn abgezogen, so bleibt ein Residualeinkommen, der eigentliche Unternehmergewinn, übrig. Diese beiden Bestandteile werden im folgenden getrennt betrachtet.

Zum einen umfaßt bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb der natürlichen Personen die Bemessungsgrundlage Gewinn, wie oben erwähnt, kalkulatorische Kostenarten, wie den kalkulatorischen Unternehmerlohn, die kalkulatorischen Mieten und die kalkulatorischen Zinsen. Wenn eine den Unternehmen von natürlichen Personen vergleichbare Steuerbelastung der juristischen Personen ermittelt werden soll, stellt sich die Frage, ob und welche Teile der Einkommensteuer der in ihrem Unternehmen (mit-)tätigen (Mit-)Inhaber einer juristischen Person zur Belastung der juristischen Person gerechnet werden sollen.

Bei der Beantwortung dieser Frage sind weniger formaljuristische als betriebswirtschaftliche Überlegungen relevant. Erstere führen dazu, daß die bereits dargestellten Rechtsverhältnisse zwischen der juristischen Person und ihren Gesellschaftern, wie Dienstverhältnisse, Darlehensverhältnisse usw., Betriebsausgaben (im Rahmen der Körperschaftsteuer) zur Folge haben, denen auf der Seite des Gesellschafters (im Rahmen der Einkommensteuer) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen usw. gegenüberstehen. Werden jedoch bei natürlichen

56 Daneben können Gewinne zum Beispiel auch auf inflationären Entwicklungen beruhen.

Personen kalkulatorische Kosten in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einbezogen, so erscheint es auch sinnvoll, die Einkommensbesteuerung der Einkünfte, die ein (Mit-)Inhaber (natürliche Person) zum Beispiel einer Kapitalgesellschaft für Leistungen zugunsten der Gesellschaft erhält, einzubeziehen⁵⁷.

Praktisch ist jedoch eine Einbeziehung der Einkommensteuer auf Einkünfte, die ein (Mit-)Inhaber einer juristischen Person aus seiner Gesellschaft bezieht (hier ohne die eigentlichen Gewinnanteile), nicht möglich, da diese Einkünfte in der Statistik Bestandteile sämtlicher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung usw. sind und daraus nicht isoliert werden können.

Die zweite Komponente des Gewinns bei natürlichen Personen, welche zugleich die alleinige bei juristischen Personen ist, stellt den eigentlichen Unternehmergewinn dar. Bei der Frage nach der Belastung des Gewinns einer juristischen Person ist wiederum eine Zweiteilung vorzunehmen.

Zum einen muß untersucht werden, ob die Einkommensteuer auf die den Anteilseignern einer juristischen Person zufließenden Gewinnanteile aufzunehmen ist. Insbesondere bezüglich personenbezogener Kapitalgesellschaften sind nach Rose "keine Momente ersichtlich, die gegen eine Erfassung der unternehmensbezogenen Steuerbelastung der Eigentümer sprächen"⁵⁸. "Wirtschaftlich kommt es dem Unternehmer, der eine Gesellschaft gründet, nicht darauf an, ob diese Gesellschaft als solche hohe oder niedrige Steuern zu entrichten hat. Ihn interessiert vielmehr die Summe der Steuern, die anlässlich der gewerblichen Betriebsausübung, sei es von der Gesellschaft, sei es von ihm als Gesellschafter,

⁵⁷ Theoretisch am klarsten wäre jene Regelung, bei der die kalkulatorischen Kosten in Unternehmen von natürlichen Personen als Betriebsausgabe abzugsfähig wären.

⁵⁸ Rose, Gerd, Die Steuerbelastung..., S. 65.

zu entrichten sind"⁵⁹: Hinsichtlich großer Publikums-Kapitalgesellschaften sind die Meinungen, ob die Einkommensteuer auf die Gewinnanteile eines (Klein-)Aktionärs als Belastung der Aktiengesellschaft anzusehen ist, weniger einheitlich⁶⁰. Die Haftung und das Mitspracherecht eines (Klein-)Aktionärs vermögen keine Argumente für eine Nichteinbeziehung der Besteuerung seiner Gewinnanteile zu liefern; der Kommanditist einer Kommanditgesellschaft, dessen Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der vorliegenden Untersuchung als Belastung der Unternehmung einbezogen wurde, haftet ebenfalls nur mit seiner Einlage und besitzt in der Regel kein Mitspracherecht bei der Leitung des Unternehmens⁶¹.

Die Einkommensteuer auf die Anteile natürlicher Personen am Gewinn von Publikumsgesellschaften soll in dieser Untersuchung als Belastung des Unternehmens einbezogen werden (sofern sich die zugrunde liegenden Beteiligungen im Privatvermögen dieser Personen und nicht in deren Betriebsvermögen befinden).

Des weiteren muß untersucht werden, ob die gesamte Körperschaftsteuerschuld, das heißt die Definitiv-, die Interims- und die Anrechnungskörperschaftsteuer als Belastung der juristischen Person anzusehen ist.

Diese Frage stellt sich nicht für die Zeit vor der Körperschaftsteuerreform. Vor 1977 war eindeutig eine eigenständige

59 Klüber, Hans, Die GmbH im Steuerrecht, Köln 1936, S. 132.

60 Vgl. Weiler, Heinrich, Gewinnsteuerreform..., S. 32.

61 Weiler betont, daß insbesondere für Investitions- und Finanzierungsentscheidungen die Einbeziehung der Belastung der Anteilseigner von Publikums-Kapitalgesellschaften erforderlich ist. Zur Frage der Einbeziehung der Besteuerung der Anteilseigner bei Belastungsvergleichen vgl. auch Albach, Horst, Steuersystem und unternehmerische Investitionspolitik, Wiesbaden 1970, S. 108 ff. sowie Rose, Gerd, Die Steuerbelastung..., S. 64 ff.

Besteuerung der Gewinne der juristischen Personen durch die Körperschaftsteuer gegeben. Für die Untersuchungsjahre 1970 und 1975 ist also die gesamte Körperschaftsteuer relevant.

Für die Jahre ab 1977, also auch für das Untersuchungsjahr 1980, ist eine kombinierte Betrachtung von Körperschaft- und Einkommensteuer notwendig, da bei Ausschüttungen (in der Regel) eine Anrechnung der gezahlten Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer erfolgte. Bei den ausgeschütteten Gewinnen stellt die Anrechnungskörperschaftsteuer - wirtschaftlich gesehen - nur eine Vorauszahlung auf die persönliche Einkommensteuerschuld dar. Um hier die tatsächliche Belastung zu ermitteln, muß die auf Ausschüttungen an natürliche Personen gezahlte Körperschaftsteuer abgezogen werden und die individuelle Einkommensteuerbelastung der Ausschüttungen aufgenommen werden.

Die bis zu einer Ausschüttung der Gewinne anfallende Interims-Körperschaftsteuer stellt einen vorübergehenden Aufwand der juristischen Person dar, der, bezogen auf die Gesamtlebensdauer der Gesellschaft, entfällt. Geht man jedoch von dem Grundsatz der Unternehmungsfortführung aus (going-concern-concept), so werden in der Regel Teile des Gewinns im Unternehmen verbleiben. In diesen Fällen kommt es zu keiner Körperschaftsteuerminderung, und die Interims-Körperschaftsteuer wird zu einer endgültigen Last.

Die einzige Körperschaftsteuerart, die ohne Bedenken vollständig einbezogen werden kann, ist die Definitiv-Körperschaftsteuer.

Von den drei Körperschaftsteuerarten ist in praxi mittels der Körperschaftsteuerstatistik keine aus der gesamten Körperschaftsteuerschuld isolierbar.

Abschließend sei die im folgenden gewählte Vorgehensweise zusammenfassend nochmals dargestellt:

- In den Jahren 1970 und 1975 wird die gesamte Körperschaftsteuerschuld einbezogen. Zusätzlich wird die Einkommensteuer auf die Ausschüttungen juristischer Personen an private Haushalte berücksichtigt.
- Im Jahre 1980 wird von der gesamten Körperschaftsteuerschuld die näherungsweise ermittelte, die privaten Haushalte betreffende Anrechnungskörperschaftsteuer abgezogen und eine ebenfalls näherungsweise ermittelte Einkommensteuerschuld auf die Ausschüttungen juristischer Personen an private Haushalte hinzuaddiert. Damit wird von der Körperschaftsteuerschuld die Definitiv- und die bis zur Ausschüttung der Gewinne an private Haushalte bestehende Interims-Körperschaftsteuer einbezogen.

III. Die Belastung der Gewinne juristischer Personen durch die Körperschaft- und Einkommensteuer

Daten zur Körperschaftsteuer wurden der Körperschaftsteuerstatistik und nicht der Kassenstatistik (Statistik über das Steueraufkommen) entnommen, da auch die Belastung mit der Vermögensteuer und der Einkommensteuer aus Steuerstatistiken ermittelt werden mußte. Dadurch wurde ein Bruch in der verwendeten Datenbasis, der in einem Wechsel zwischen Soll- und Ist-Zahlen besteht, bei diesen drei Steuern vermieden.

Zur Ermittlung der Körperschaftsteuerschuld 1970 einschließlich der Ergänzungsabgabe zur Körperschaftsteuer wurde die Körperschaftsteuerstatistik 1971⁶² zugrunde gelegt, deren Er-

⁶² Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie L: Finanzen und Steuern, Reihe 6: Einkommen- und Vermögensteuer, I. Einkommen- und Körperschaftsteuer, Körperschaftsteuer 1971, Stuttgart, Mainz 1975, im folgenden zitiert als "Körperschaftsteuerstatistik".

gebnisse entsprechend der Entwicklung der kassenmäßigen Körperschaftsteuereinnahmen⁶³ auf das Jahr 1970 zurückgerechnet wurden. Daraus ergibt sich ein Betrag von 10 491 Mill. DM Körperschaftsteuerschuld einschließlich der Ergänzungsabgabe zur Körperschaftsteuer aller juristischen Personen.

Die Ausschüttungen der Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit an private Haushalte betrugen im Jahre 1970 2,03 Mrd. DM⁶⁴. Um die Einkommensteuer auf diese Ausschüttungen zumindest näherungsweise zu erfassen, wurde eine durchschnittliche Belastung des Gesamtbetrages der Einkünfte der zur Einkommensteuer Veranlagten durch die Einkommensteuer und die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer 1971 ermittelt⁶⁵; diese beträgt rund 20,5 %⁶⁶. Daraus ergibt sich eine Einkommensteuer einschließlich Ergänzungsabgabe auf die ausgeschütteten Gewinne von 416 Mill. DM.

63 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1972..., S. 408.

64 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 18: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 1: Konten und Standardtabellen 1982, Stuttgart und Mainz 1983, S. 274. In diesem Betrag sind (wie auch 1975 und 1980) die Ausschüttungen an "private Organisationen ohne Erwerbszweck" enthalten, die nicht herausgerechnet werden konnten. Die hier erfaßten Ausschüttungen zählen bei den sie empfangenden privaten Haushalten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

65 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Einkommensteuerstatistik 1971..., S. 20 ff. Bei der Berechnung einer durchschnittlichen Belastung wurde auf die Einbeziehung der Nichtveranlagungspflichtigen bewußt verzichtet, da diese nur in geringem Umfang Anteile an Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit halten werden. Durch ihr Gewicht würde die durchschnittliche Belastung des Gesamtbetrages der Einkünfte erheblich nach unten gedrückt.

66 Bei der Beurteilung dieses "niedrigen" durchschnittlichen Steuersatzes ist zu berücksichtigen, daß er sich nicht auf das zu versteuernde Einkommen, sondern auf den Gesamtbetrag der Einkünfte bezieht, der 1971 rund 24 % über dem zu versteuernden Einkommen lag. Außerdem befindet sich unter den Veranlagungspflichtigen noch eine große Anzahl von Steuerpflichtigen mit kleinen und sehr kleinen Einkommen.

Die Körperschaftsteuerschuld des Jahres 1974 belief sich einschließlich der Ergänzungsabgabe auf 9 889 Mill. DM⁶⁷. Für 1975 wurde bei Anlehnung an die Entwicklung der kassenmäßigen Körperschaftsteuereinnahmen⁶⁸ ein Betrag von 9 557 Mill. DM ermittelt.

Im Jahre 1975 schütteten Unternehmen mit eigener Rechtspersonlichkeit 2,41 Mrd. DM an private Haushalte aus⁶⁹. Es wurde angenommen, daß diese Ausschüttungen mit einem Satz von rund 20,9 % belastet wurden. Dieser entspricht der durchschnittlichen Belastung des Gesamtbetrages der Einkünfte des Jahres 1974 durch die Einkommensteuer⁷⁰ ohne die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer, da diese zum 1. 1. 1975 entfallen ist. Als Einkommensteuerschuld auf an private Haushalte ausgeschüttete Gewinne ergibt sich daraus ein Betrag von rund 504 Mill. DM.

Die Körperschaftsteuerschuld des Jahres 1980 wurde auf der Basis der Steuerschuld des Jahres 1977 (rund 19 853 Mill. DM)⁷¹ unter Berücksichtigung der Veränderung der kassenmäßigen Körperschaftsteuereinnahmen von 1977 bis 1980⁷² berechnet. Ermittelt wurde ein Betrag von 25 152 Mill. DM.

67 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Körperschaftsteuerstatistik 1974..., S. 16 f.

68 Vgl. ders., Statistisches Jahrbuch 1976..., S. 414.

69 Vgl. ders., Fachserie 18: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 1: Konten und Standardtabellen 1981, Stuttgart und Mainz 1982, S. 284.

70 Vgl. ders., Einkommensteuerstatistik 1974, S. 22 ff.

71 Vgl. ders., Körperschaftsteuerstatistik 1977... Bei der Körperschaftsteuer der Organgesellschaften (auf deren zu versteuerndes Einkommen) und der beschränkt Steuerpflichtigen konnte wegen fehlender Daten keine Anrechnung von Körperschaftsteuer nach § 49 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG vorgenommen werden. Die Steuerschuld wird deshalb geringfügig zu hoch ausgewiesen.

72 Vgl. ders., Statistisches Jahrbuch 1979..., S. 416 und 1981..., S. 414.

Wie bereits dargelegt wurde, ist 1980 den Besonderheiten des Anrechnungssystems Rechnung zu tragen. Dazu wurde in einem ersten Schritt von der gesamten Körperschaftsteuerschuld die auf private Haushalte entfallende, näherungsweise ermittelte Anrechnungskörperschaftsteuer abgezogen. Diese Anrechnungskörperschaftsteuer ergibt sich als Produkt der Ausschüttungen der Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit an private Haushalte (2,56 Mrd. DM) und dem Steuersatz auf Ausschüttungen von 36 %, was einen Betrag von 922 Mill. DM ergibt⁷³. In einem zweiten Schritt ist die (näherungsweise ermittelte) Belastung dieser Ausschüttungen mit individueller Einkommensteuer hinzuzurechnen. Auf die Ausschüttungen an private Haushalte wurde dazu jener Steuersatz angewendet, der der durchschnittlichen Belastung des Gesamtbetrages der Einkünfte aller zur Einkommensteuer Veranlagten im Jahre 1977 entsprach (23,6 %)⁷⁴. Daraus ergibt sich ein Hinzurechnungsbetrag von 604 Mill. DM Einkommensteuerschuld auf Ausschüttungen an private Haushalte. Nach den beiden genannten Modifikationen beträgt die Belastung der juristischen Personen durch die Körperschaftsteuer und Einkommensteuer im Jahre 1980 rund 24 834 Mill. DM.

Sowohl für 1975 als auch für 1980 konnten nicht alle Wirtschaftsbereiche in die Untersuchung einbezogen werden. Dies war schon deshalb nicht möglich, weil die für die Verteilung der Körperschaft- und Einkommensteuer auf Unternehmensgrößenkategorien verfügbaren Daten nur bestimmte Wirtschaftsbereiche berücksichtigen, was im folgenden noch erörtert wird. Für die Jahre 1975 und 1980 ist deshalb nicht die gesamte, sondern nur die auf die einbezogenen Wirtschaftsbereiche entfallende Körperschaftsteuer relevant.

73 Einschränkung muß bemerkt werden, daß zwar nicht der Gesamtbetrag der Ausschüttungen dem Anrechnungsverfahren unterliegt, dennoch der weitaus größte Teil.

74 Berechnet aus Angaben in: Statistisches Bundesamt (Hrs.), Einkommensteuerstatistik 1977..., S. 24 ff. Aktuellere Daten standen nicht zur Verfügung.

Im Jahre 1977 entfielen bei den unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen (ohne Organgesellschaften), die rund 98 % der festgesetzten Körperschaftsteuer tragen, 66,6 % auf die einbezogenen Wirtschaftsbereiche⁷⁵. Diesen Bereichen wurde 1975 und 1980 der gleiche Anteil (66,6 %) ⁷⁶ an der oben ermittelten Körperschaft- und Einkommensteuerschuld zugewiesen.

In der weiteren Untersuchung werden die folgenden Beträge für die die juristischen Personen belastende Körperschaft- und Einkommensteuer berücksichtigt.

Tabelle 75: Berücksichtigte Belastung der juristischen Personen durch die Körperschaft- und Einkommensteuer in Mill. DM

	1970	1975 ¹	1980 ¹
Körperschaftsteuer	10 491	6 365	16 137
Einkommensteuer	416	336	402
insgesamt	10 907	6 701	16 539

1 Diese Steuerschuld bezieht sich auf das Produzierende Gewerbe, den Groß- und Einzelhandel, den Verkehrs- und das Gastgewerbe.

D. Die Verteilung der unternehmensbezogenen Teile der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien und Interpretation der Ergebnisse

Wie bereits erwähnt, ist die Ermittlung und Verteilung der für die Analyse relevanten Teile der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien in einem einheitlichen Prozeß nicht möglich.

75 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Körperschaftsteuerstatistik 1977..., S. 34 ff.

76 Für das Jahr 1980 lagen keine aktuelleren Daten vor, und die für das Jahr 1975 in Frage kommende Körperschaftsteuerstatistik 1974 nahm keine Gliederung nach Wirtschaftszweigen vor.

Nachdem in den letzten Abschnitten die die Unternehmen belastende Einkommen- und Körperschaftsteuern abgeleitet wurden, ist in einem zweiten Schritt eine Verteilung dieser Steuerschuld vorzunehmen.

Bei der Zuordnung der Steuerschuld zu Unternehmensgrößenkategorien ergeben sich insbesondere zwei Probleme. Zum einen ist danach zu fragen, wie sich die Bemessungsgrundlage der beiden Steuern oder eine ihr nahekommende Größe auf Unternehmensgrößenkategorien verteilt. Wäre dies bekannt und würden die Bemessungsgrundlagen einer einheitlichen und proportionalen Steuer unterliegen, so ergäben sich keine weiteren Probleme⁷⁷.

Dies ist jedoch nicht der Fall, wodurch als zweites Problem die Frage nach den zur Anwendung kommenden Steuersätzen auftaucht. Die in gewerblichen Unternehmen erzielten Gewinne unterliegen ganz unterschiedlichen Steuersätzen. Eine erste Differenzierung bei der Besteuerung erfolgt in Abhängigkeit von der Rechtsform, wobei die Einkommensteuer auf die Ausschüttungen an private Haushalte hier zunächst aus der Betrachtung ausgeschlossen werden soll.

Ein fiktiver Einkommensteuersatz auf den Gewinn eines Unternehmens ohne eigene Rechtspersönlichkeit hängt von einer Vielzahl von Faktoren ab, wie zum Beispiel

- der Anzahl der Unternehmer, die gemeinsam einen bestimmten Gewinn erwirtschaften,
- der Höhe der anderen Einkünfte, die diesen Unternehmern zufließen,
- weiteren persönlichen Verhältnissen der Unternehmer.

Eine gegebene Bemessungsgrundlage Gewinn wird daher selbst innerhalb der Gruppe der natürlichen Personen ganz unterschiedlich

77 Von den je nach Rechtsform unterschiedlichen Inhalten der Bemessungsgrundlage wird dabei abgesehen.

von der Einkommensteuer getroffen. Der zur Anwendung kommende Einkommensteuersatz kann alle Werte von Null bis 56 % annehmen. Bedingt durch die Progression der Einkommensteuer werden größere Unternehmen mit höheren Gewinnen, bezogen auf 1 DM Gewinn, tendenziell höher belastet als kleinere Unternehmen mit niedrigeren Gewinnen.

Aber auch die Bemessungsgrundlage Gewinn von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit kann stark differierenden Körperschaftsteuersätzen unterliegen. Sieht man einmal von der "Definitiv-Körperschaftsteuer" ab, so wird die durchschnittliche Belastung des Gewinns einer juristischen Person zum einen stark durch ihre Ausschüttungspolitik beeinflusst, da ausgeschüttete und einbehaltene Gewinne steuerlich unterschiedlich behandelt werden, und zum anderen durch die zur Ausschüttung kommenden Teile des verwendbaren Eigenkapitals (EK 56, EK 36, EK 0).

Aus den letzten Abschnitten geht hervor, daß einerseits eine Verteilung der Steuerschuld auf Unternehmensgrößenkategorien allein auf der Basis der Verteilung der Bemessungsgrundlage Gewinn oder ähnlichem nur eine recht unvollkommene Lösung darstellt, andererseits die Berücksichtigung individueller Steuersätze bei unterstellter Kenntnis der Verteilung der Bemessungsgrundlage der Steuern auf Unternehmensgrößenkategorien (nach natürlichen und juristischen Personen) nicht möglich ist. Außerdem ist die Verteilung der Bemessungsgrundlage auf Unternehmensgrößenkategorien in Verbindung mit einer Trennung nach natürlichen und juristischen Personen in der erforderlichen Form nicht bekannt.

Die Verteilung der ermittelten Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerschuld erfolgt in dieser Untersuchung zunächst allein aufgrund des Anteils des Gewinns einer Unternehmensgrößenkategorie am Gewinn aller Unternehmensgrößenkategorien, da eine andere Vorgehensweise praktisch nicht möglich war⁷⁸.

⁷⁸ Annahmen zur unterschiedlichen Überwälzbarkeit von Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer werden dadurch sinnlos, da solche Annahmen nur das Volumen der zu verteilenden Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld insgesamt beeinflussen, nicht jedoch die unternehmensgrößenspezifische Verteilung von Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Zur Verteilung der ermittelten Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld auf Unternehmensgrößenkategorien wurden 1970 einerseits und 1975 und 1980 andererseits unterschiedliche Quellen herangezogen.

Die Zuweisung der Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb der natürlichen Personen, der Einkommensteuer auf Gewinnausschüttungen juristischer Personen an private Haushalte und der Körperschaftsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien erfolgte 1970 anhand der Verteilung des sogenannten Gewinns aus Gewerbebetrieb⁷⁹ auf Unternehmensgrößenkategorien nach dem Gewerbekapital. Als Grenzen für kleine und mittlere Unternehmen dienten die bereits früher abgeleiteten Beträge von 750 000 DM und 7,6 Mill. DM Gewerbekapital. Tabelle 76 gibt die Ergebnisse wieder.

Tabelle 76: Verteilung des Gewinns aus Gewerbebetrieb und der die Unternehmen belastenden Einkommensteuer/Körperschaftsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien im Jahre 1970¹

Unternehmen	Gewinne aus Gewerbebetrieb		Einkommen- und Körperschaftsteuer in Mill. DM
	in Mill. DM	in %	
klein	43 338	54,96	14 394
mittel	14 673	18,61	4 874
groß	20 843	26,43	6 922
insgesamt	78 854	100	26 190 ²

1 gerundete Werte.

2 Vgl. S. 226 und 243.

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Gewerbesteuerstatistik 1970..., S. 38, sowie eigene Berechnungen.

⁷⁹ Es handelt sich hierbei um den nach den Vorschriften des EStG bzw. KStG ermittelten Gewinn.

Erfolgt eine Verteilung der die Unternehmen belastenden Einkommen- und Körperschaftsteuer auf der Grundlage der Gewinne der Unternehmensgrößenkategorien, so werden die kleinen Unternehmen als die Unternehmensgrößenkategorie ausgewiesen, die bei weitem am meisten zum Aufkommen dieser Steuern beiträgt (rund 55 %). Der ermittelte Beitrag der kleinen und mittleren Unternehmen ist gegenüber Hamer um 2,3 Prozentpunkte niedriger, was vor allem auf eine andere Abgrenzung der kleinen und mittleren Unternehmen zurückzuführen ist.

Eine gleichzeitige Trennung der Verteilungsgrundlage Gewinn aus Gewerbebetrieb nach Rechtsformen und Unternehmensgrößenklassen ist anhand des Datenmaterials nicht möglich. Auch eine sektorspezifische Betrachtung kann nicht vorgenommen werden.

Die Verteilung der Einkommensteuer auf Ausschüttungen juristischer Personen an private Haushalte erfolgte ebenfalls auf der Grundlage der Gewinne aus Gewerbebetrieb aller Rechtsformen. Hier wäre zumindest eine Zuordnung dieser Einkommensteuer entsprechend der Gewinne aus Gewerbebetrieb der juristischen Personen exakter, wenngleich in diesem Falle auch von der Annahme ausgegangen werden müßte, daß in allen Unternehmensgrößenkategorien eine annähernd gleiche Ausschüttungspolitik betrieben wird.

Der Einfluß von unterschiedlichen zur Anwendung kommenden Tarifen der Einkommen- und Körperschaftsteuer kommt, wie bereits erwähnt, bei einer Verteilung der gesamten ermittelten Steuerschuld nach dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht zum Ausdruck.

Als Grundlage der Verteilung der betrachteten Steuern (Steuerschuld) auf Unternehmensgrößenkategorien in den Jahren 1975 und 1980 dienten von der Deutschen Bundesbank ermittelte Verhältniszahlen aus den Jahresabschlüssen von Unternehmen im

Jahre 1977⁸⁰. Diese Verhältniszahlen wurden aus Bilanzen und Erfolgsrechnungen, die den Zweiganstalten der Landeszentralbanken im Zusammenhang mit dem Rediskontgeschäft eingereicht wurden, ermittelt. In diesem Bilanzmaterial waren Unternehmen mit relativ guten finanziellen Verhältnissen überdurchschnittlich repräsentiert. "Die seit Jahren trotz des teilweise wechselnden Kreises der einbezogenen Unternehmen recht stabilen Strukturen der Bilanzen und Erfolgsrechnungen deuten ... darauf hin, daß die 'rechtsformtypischen' und 'größentypischen' Besonderheiten der von der Bundesbank erfaßten Abschlüsse den Verhältnissen bei der Gesamtheit der Unternehmen doch relativ nahekommen dürften"⁸¹.

Erfaßt wurden rund 62 500 Unternehmen aus denjenigen Wirtschaftsbereichen, in denen der Handelswechsel als Finanzierungsinstrument von Bedeutung ist. Dazu gehören die Energiewirtschaft und die Wasserversorgung, der Bergbau, das Verarbeitende Gewerbe, das Baugewerbe, der Groß- und Einzelhandel sowie das Verkehrsgewerbe (ohne die Deutsche Bundesbahn). Unternehmen der Landwirtschaft und der meisten Dienstleistungsbereiche sowie die freien Berufe sind dagegen in dem zugrunde gelegten Bilanzmaterial nicht oder zu gering vertreten, so daß für diese Bereiche von der Bundesbank keine Aussagen abgeleitet werden⁸². Nicht enthalten sind außerdem Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen.

Die Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld auf Unternehmensgrößenkategorien 1975 und 1980 erfolgte auf der

⁸⁰ Vgl. Deutsche Bundesbank (Hrsg.), Verhältniszahlen aus den Jahresabschlüssen der Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland für 1977, in: Sonderdrucke der Deutschen Bundesbank Nr. 6, Frankfurt 1980.

⁸¹ Ebenda, S. 5.

⁸² Vgl. Deutsche Bundesbank (Hrsg.), Jahresabschlüsse der Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland 1965 bis 1976, in: Sonderdrucke der Deutschen Bundesbank Nr. 5, Frankfurt 1978, S. 3.

Basis des Anteils des Jahresüberschusses vor Steuern⁸³ einer Umsatzgrößenkategorie an dem gesamten Jahresüberschuß vor Steuern.

Der Jahresüberschuß vor Steuern wird in obiger Statistik jedoch nicht explizit aufgeführt, sondern als Jahresüberschuß vor Steuern in Prozent des Umsatzes (vgl. Tabelle 77). Demzufolge mußte aus jeder Verhältniszahl mittels entsprechender Umsätze (der Größenkategorie und der einbezogenen Wirtschaftszweige) der Jahresüberschuß vor Steuern erst berechnet werden⁸⁴.

Unter der recht problematischen Annahme, daß sich die Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld wie der Jahresüberschuß vor Steuern auf die Unternehmensgrößenkategorien verteilt, erbringen in den betrachteten Wirtschaftsbereichen die Großunternehmen den größten Beitrag zum Aufkommen der die Unternehmen belastenden Einkommen- und Körperschaftsteuer. Ihr Beitrag ist sogar größer als der der kleinen und mittleren Unternehmen zusammen (vgl. Tabelle 78 und 79).

Dies hat zunächst einmal zwei Gründe: Einmal weisen Großunternehmen (1977) den größten Anteil des Jahresüberschusses vor Steuern am Umsatz (vgl. Tabelle 77)⁸⁵ auf. Der hohe Wert der Groß-

83 Der Jahresüberschuß vor Steuern stellt den im Geschäftsjahr erwirtschafteten Gewinn oder Verlust vor Abzug der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer dar. Vgl. Coenenberg, Adolf G., Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 5., überarbeitete Auflage, Landsberg am Lech 1981, S. 230.

84 Probleme ergeben sich vorher bereits daraus, daß die Verhältniszahlen für Umsatzgrößenklassen gelten, die sich nicht mit der in der Untersuchung verwendeten Größenkategorien decken und daß zum Teil in den Unternehmensgrößenkategorien mehrere Verhältniszahlen vorkommen. Die Verhältniszahlen wurden deshalb mit Umsätzen (der Umsatzsteuerstatistik) der einbezogenen Wirtschaftsbereiche gewichtet. Die Umsätze der Unternehmensgrößenkategorien wurden durch Interpolation der Umsätze der Umsatzgrößenklassen gewonnen.

85 Eine numerische Analyse getrennt nach juristischen und natürlichen Personen scheitert daran, daß die Werte der Personengesellschaften und der Einzelkaufleute nicht sinnvoll zusammengefügt werden können.

Tabelle 77 : Jahresüberschuß vor Steuern nach Rechtsformen und Unternehmensgrößenklassen im Jahre 1977 in Prozent des Umsatzes¹

Unternehmen mit Umsätzen von ... bis ... Mill. DM	Alle Unternehmen	Kapitalgesellschaften	Personengesellschaften	Einzelkaufleute
unter 10	5,3	2,9	5,7	6,1
10 bis unter 50	4,3	3,5	4,8	3,3
50 bis unter 100	4,0	3,8	4,4	
100 und mehr	5,9	6,7	3,8	
insgesamt	5,4	6,1	4,5	4,8

¹ Daten beziehen sich auf die Energiewirtschaft und Wasserversorgung, den Bergbau, das Verarbeitende Gewerbe, den Groß- und Einzelhandel sowie das Verkehrsgewerbe (ohne Bundesbahn).

Quelle: Deutsche Bundesbank (Hrsg.), Sonderdruck Nr. 6: Verhältniszahlen ..., S. 10 f.

Tabelle 78 : Ermittlung des Jahresüberschusses vor Steuern und der die Unternehmen belastenden Einkommen- und Körperschaftsteuer nach Unternehmensgrößenkategorien 1975

Unternehmen ²	Jahresüberschuß vor Steuern in % des Umsatzes	steuerbarer Umsatz in Mill. DM ³	Jahresüberschuß vor Steuern		Einkommen- und Körperschaftsteuer in Mill. DM ⁴
			in Mill. DM	in %	
klein	5,30	527 729	27 970	26,19	6 094
mittel	4,48	475 024	21 281	19,93	4 638
groß	5,72	1 005 788	57 531	53,88	12 538
insgesamt		2 008 541	106 782	100	23 270 ⁴

1 Gerundete Werte.

2 Kleinunternehmen: unter 6,4 Mill. DM Umsatz.

Mittlere Unternehmen: 6,4 bis unter 65,6 Mill. DM Umsatz.

Großunternehmen: 65,6 Mill. DM Umsatz und mehr.

3 Steuerbare Umsätze des produzierenden Gewerbes, des Groß- und Einzelhandels, des Verkehrsgewerbes (ohne die Deutsche Bundesbahn) und des Gastgewerbes 1975.

4 Vgl. S. 225 und S. 242.

Quelle: Eigene Berechnungen nach Angaben in: Deutsche Bundesbank (Hrsg.), Sonderdruck Nr. 6, Verhältniszahlen ..., S. 10 f.; Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Umsatzsteuerstatistik 1974 ... und 1976 ...

Tabelle 79: Ermittlung des Jahresüberschusses vor Steuern und der die Unternehmen belastenden Einkommen- und Körperschaftsteuer nach Unternehmensgrößenkategorien 1980

Unternehmen ²	Jahresüberschuß vor Steuern in % des Umsatzes	steuerbarer Umsatz in Mill. DM ³	Jahresüberschuß vor Steuern		Einkommen- und Körperschaftsteuer in Mill. DM
			in Mill. DM	in %	
klein	5,30	743 106	39 385	25,81	10 760
mittel	4,33	669 041	28 969	18,98	7 913
groß	5,82	1 447 356	84 236	55,21	23 016
insgesamt		2 859 503	152 590	100	41 689 ⁴

1 Gerundete Werte.

2 Kleinunternehmen: unter 8,3 Mill. DM Umsatz.
Mittlere Unternehmen: 8,3 bis unter 84,3 Mill. DM Umsatz.
Großunternehmen: 84,3 Mill. DM Umsatz und mehr.

3 Steuerbare Umsätze des Produzierenden Gewerbes, des Groß- und Einzelhandels, des Verkehrsgewerbes (ohne die Deutsche Bundesbahn) und des Gastgewerbes 1980.

4 Vgl. S. 225 und S. 242.

Quelle: eigene Berechnungen nach Angaben in: Deutsche Bundesbank (Hrsg.), Sonderdruck Nr. 6, Verhältniszahlen ..., S. 10 f.; Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Umsatzsteuerstatistik 1980 ...

unternehmen ist vor allem auf die Werte der großen Kapitalgesellschaften zurückzuführen. Zwar ist der Anteil des Jahresüberschusses vor Steuern bei kleinen Personengesellschaften und Einzelkaufleuten auch relativ hoch, dieser wird jedoch von den kleinen Kapitalgesellschaften, die den kleinsten Anteil des Jahresüberschusses vor Steuern am Umsatz aufweisen, nach unten gedrückt.

Der zweite Grund für den hohen Anteil der Großunternehmen am Jahresüberschuß vor Steuern (und damit an der Steuerschuld)⁸⁶ liegt in den hohen Umsätzen der Großunternehmen, die in den einbezogenen Wirtschaftszweigen doppelt so hoch sind wie die der kleinen und mittleren Unternehmen zusammen.

Beim Vergleich des Jahres 1970 einerseits und der Jahre 1975 und 1980 andererseits fallen die stark gegensätzlichen Ergebnisse ins Auge. Die Ursache dafür, daß 1975 und 1980 (streng genommen jedoch nur 1977) bei dem gewählten Verteilungsmodus der Einkommen- und Körperschaftsteuer die Großunternehmen mehr als die Hälfte der Steuerschuld tragen, liegt unter anderem auch im unterschiedlichen Umfang der einbezogenen Wirtschaftsbereiche begründet. Der größte 1975 und 1980 nicht einbezogene Bereich ist der vorwiegend durch kleine und mittlere Unternehmen geprägte Dienstleistungsbereich⁸⁷.

Daneben führen insbesondere Verschiebungen in der konjunkturellen Lage, vor allem auch bezogen auf die unterschiedliche Entwicklung der Binnen- und der Außenkonjunktur, zu differierenden Gewinnsituationen und Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastungen der Unternehmensgrößenkategorien im Zeitablauf.

Die Aussagefähigkeit sowohl der 1970 als auch der 1975 und 1980 gewonnenen Ergebnisse ist von eingeschränkter Gültigkeit. Insbeson-

86 Da die Steuerschuld entsprechend den Anteilen der Unternehmensgrößenkategorien am Jahresüberschuß vor Steuern verteilt wird.

87 Mit Ausnahme des Gastgewerbes, das einbezogen wurde.

dere folgende Einschränkungen müssen bedacht werden⁸⁸:

- Da es sich bei der Einkommensteuer um eine Subjekt- und keine Objektsteuer handelt, ist die genaue Höhe der Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Ausschüttungen juristischer Personen nicht ermittelbar.
- Die Verteilung der ermittelten Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld erfolgte auf der Basis des Gewinns, ohne Rücksicht auf die zur Anwendung kommenden Tarife der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die ermittelte Belastung der Unternehmensgrößenkategorien ist somit mit einigen Unsicherheiten verbunden, da die Steuersätze stark divergierende Werte annehmen können. Um zu prüfen, inwieweit andere als die angenommene Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien das Gesamtergebnis beeinflussen, wurde im letzten Kapitel unterstellt, daß größere Unternehmen - zum Beispiel infolge der Einkommensteuerprogression - höheren Steuersätzen unterliegen.
- Nicht alle für die Analyse als relevant erachteten Besteuerungen konnten einbezogen werden. Die Einkommensteuer auf die Einkünfte eines Anteilseigners aus seiner Gesellschaft außer der Einkommensteuer auf Ausschüttungen konnten nicht berücksichtigt werden⁸⁹.

88 Die genannten Einwände gelten auch für die Untersuchung von Hamer. Insbesondere die von ihm vorgenommene Übertragung der Ertragsverhältnisse des Jahres 1970 auf 1974 muß als problematisch angesehen werden. Das Fehlen einer Gewerbesteuerstatistik seit 1970 wirkt hier besonders nachteilig.

89 Nicht erfaßt wird dadurch insbesondere die große Zahl der Gesellschafter von kleinen Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit ihren Einkünften aus der Gesellschaft (außer den Gewinnanteilen), wodurch tendenziell die Belastung kleiner und mittlerer Unternehmen etwas zu gering ausgewiesen wird.

- Weitere Einschränkungen ergeben sich aus der Tatsache, daß die Ertragslage und damit auch die Einkommen- und Körperschaftsteuerzahllast erheblichen Schwankungen unterliegen kann. Wird in einem Jahr eine bestimmte Unternehmensgrößenkategorie überdurchschnittlich belastet, so braucht das im nächsten Jahr nicht unbedingt der Fall zu sein⁹⁰. Die Übertragung der Gewinnstrukturen des Jahres 1977 auf die Jahre 1975 und 1980 erscheint daher nicht unbedenklich.

Vor allem wegen dieser Einwände soll von einer Bildung isolierter Verteilungsquotienten für die Einkommen- und Körperschaftsteuer abgesehen werden.

Wenn im folgenden im Interesse einer umfassenden Darstellung die Einkommen- und Körperschaftsteuer in die Analyse einbezogen wird, so ist die eingeschränkte Gültigkeit der gewonnenen Ergebnisse auf diesem Gebiet zu bedenken. Auch die Auswirkungen anderer Annahmen zur Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien sind zu beachten (vgl. S. 317 ff.).

⁹⁰ Demzufolge kann eine Aussage zur Belastung der Unternehmen und der Unternehmensgrößenkategorien eines Jahres durch die Einkommen- und Körperschaftsteuer auch nur für dieses Jahr gelten. Ein umfassendes Bild könnte nur durch die Betrachtung mehrerer Jahre zustande kommen.

Siebttes Kapitel

Die Entlastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen durch staatliche Transferzahlungen

A. Einleitende Bemerkungen zur Entlastung der Unternehmen durch staatliche Transferzahlungen

"Staatliche Wirtschaftspolitik ist in ihrer Entstehung und Entfaltung darauf zurückzuführen, daß die in der Gesellschafts- und Wirtschaftspolitik eines Staates angestrebten Ziele mittels Marktsteuerung allein nicht zufriedenstellend realisiert werden können"¹. Zur Behebung der Diskrepanz zwischen einem tatsächlichen und einem gewünschten Zustand bedient sich der Staat vielfältiger Instrumente². Eines dieser Instrumente, dessen Gewicht in den letzten beiden Jahrzehnten ständig zugenommen hat³, stellen Übertragungen der öffentlichen Hand an Unternehmen dar.

In Anlehnung an eine in der Finanzwissenschaft weit verbreitete Terminologie werden in dieser Arbeit (monetäre) Transfers an Unternehmen dem Begriff Subventionen gleichgesetzt⁴.

1 Zohlhnhöfer, Werner, Warum überhaupt Wirtschaftspolitik?, in: Der Bürger im Staat, 31. Jg., Heft 4, 12/1981, S. 251.

2 Vgl. Jüttemeier, Karl H., Lammers, Konrad u. a., Auswirkungen der öffentlichen Haushalte auf sektorale Investitionsentscheidungen im Industrie- und Dienstleistungsbereich, Forschungsauftrag des Bundesministers für Wirtschaft, Kiel 1977, S. 8 ff.

3 Vgl. Das Bundesministerium für Wirtschaft (Hrsg.), Die Übertragungen und Subventionen an private Haushalte und Unternehmen, in: Studien-Reihe 39, Bonn 1983, S. 10 sowie Hansmeyer, Karl-Heinrich, Artikel Transferzahlungen an Unternehmen (Subventionen), in: Handbuch der Finanzwissenschaft I, 3., gänzlich neubearbeitete Auflage, hrsg. von Fritz Neumark, Tübingen 1977, S. 960 ff., S. 976 ff.

4 Vgl. Hedtkamp, Günter, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2., neubearbeitete Auflage, Neuwied 1977, S. 253; Alewell, Karl, Artikel Staatliche Finanzhilfen einschließlich Subventionen, in: Handwörterbuch der Finanzwirtschaft, hrsg. von Hans Büschgen, Stuttgart 1976, Spalte 1654 ff., Spalte 1654; Wessels, Theodor, Artikel Subventionen, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Band, 3. Auflage, Stuttgart 1960, Spalte 5321 ff., Spalte 5321 sowie Hansmeyer, Karl-Heinrich, Artikel Transferzahlung ..., S. 960.

Die Intensivierung der staatlichen Eingriffe in den Wirtschaftsablauf wird insbesondere (neben konjunkturellen Gründen) mit der Verschärfung struktureller Probleme begründet, die vor allem auf den Zwang zur forcierten Einführung technologischer Neuerungen, die verstärkte Arbeitsteilung mit Entwicklungsländern, die drastische Verteuerung des Rohöls sowie die Nachfrageänderungen auf vielen Märkten zurückzuführen sind⁵.

Daneben spielen Subventionen weiterhin im Rahmen der Regionalpolitik - so zum Beispiel zur Verbesserung der Lebensverhältnisse in bestimmten Regionen (vgl. hierzu den Artikel 91a des Grundgesetzes) - und beim Bemühen um das Entstehen und die Stärkung zukunfts-trächtiger Wirtschaftszweige eine bedeutende Rolle. Auch im Rahmen der unternehmensgrößenbezogenen Strukturpolitik werden verstärkt Subventionen eingesetzt.

Die Erfassung und Verteilung der Subventionen auf Unternehmen unterschiedlicher Größe stellt nach der Ermittlung der unternehmensgrößenspezifischen Belastung durch staatliche Abgaben den zweiten Schritt zur Ermittlung der unternehmensgrößenspezifischen Nettobelastung und des totalen, das heißt sich auf Abgaben und Transfers beziehenden Verteilungsquotienten dar. Hinter dem Begriff Entlastung können sich verschiedene Sachverhalte verbergen, wie zum Beispiel eine Verbesserung der Kosten- und Erlösbedingungen, der Rentabilität, der Vermögensverhältnisse oder der Liquidität der subventionierten Unternehmen oder Branchen⁶. Diese Aussage soll jedoch nicht ausschließen, daß die

5 Vgl. Jüttemeier, Karl H., Lammers, Konrad u. a., Auswirkungen ..., S. 3.

6 Vgl. Schwarze, Ulla, Subventionen - spürbare Beeinflussung des Wirtschaftsgefüges?, in: Mitteilungen des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung, Jg. 31 (1980), S. 135 ff., S. 136 und 138 sowie Hansmeyer, Karl-Heinrich, Artikel Transferzahlungen ..., S. 969 und 964.

empfangenen Vorteile im Laufe des Marktprozesses an Dritte weitergegeben werden. Darauf wird später noch eingegangen werden.

B. Zur Abgrenzung des Begriffs Subventionen

Für den Begriff Subventionen gibt es weder über verschiedene wissenschaftliche Disziplinen hinweg noch innerhalb eines Wissenschaftsbereichs eine einheitliche Definition⁷. Auch die praktische Wirtschaftspolitik kann bisher auf keine allgemein verbindliche Definition zurückgreifen⁸. Die unterschiedliche Abgrenzung des Subventionsbegriffs kann jedoch nicht überraschen, wenn man bedenkt, daß Disziplinen, die unterschiedlichen Forschungsobjekten und Fragestellungen nachgehen, sowie Gruppen, die unterschiedliche Interessen vertreten, sich mit Subventionen befassen⁹.

Die Merkmale der verwendeten Subventionsbegriffe weisen bei statistischen Zusammenstellungen besonders hinsichtlich des Empfängerkreises, der Subventionsgeber und der einbezogenen Maßnahmen Unterschiede auf¹⁰.

1. Zu den Subventionsempfängern werden je nach Untersuchung gezählt:

7 Vgl. Institut Finanzen und Steuern (Hrsg.), Subventionen - Begriff und Beurteilungsmaßstäbe, in: Brief Nr. 101, Bonn 1968, Jüttemeier, Karl H. u. a., Auswirkungen ..., S. 20; Höhnen, Wilfried, Das Subventionsvolumen in der Bundesrepublik, in: WSI-Mitteilungen 7/1976 ..., S. 414.

8 Vgl. Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen und Steuervergünstigungen an Unternehmen von 1970 bis 1978, Gutachten im Auftrage des Bundeskanzleramtes, Berlin 1981, S. 5.

9 Vgl. Andel, Norbert, Artikel Subventionen, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, 7. Band, hrsg. von Willi Albers, Karl Erich Born u. a., Stuttgart, New York 1977, S. 491 ff., S. 491.

10 Vgl. Schmal, Edgar, Die Ungleichbehandlung von Unternehmen durch Subventionen als wettbewerbspolitisches Problem, Diss. Marburg 1979, S. 38.

- a) Private oder private und öffentliche Unternehmen,
- b) private Organisationen ohne Erwerbscharakter¹¹,
- c) private Haushalte¹²,
- d) Kombinationen der ersteren.

2. Subventionsgeber können im einzelnen sein:

- a) Unterschiedliche Ebenen der öffentlichen Hand,
 - der Bund,
 - die Länder,
 - die Gemeinden,
 - die Europäische Gemeinschaft,
 - diesen Gebern zuzuordnende Organisationen wie die Bundesanstalt für Arbeit, die Kreditanstalt für Wiederaufbau, die Lastenausgleichsbank, die Kreditinstitute der Länder, Landesaufbaugesellschaften,
- b) mittelbar Unternehmen und private Haushalte¹³.

3. Zu den Subventionen können zählen¹⁴:

- a) Unmittelbar haushaltswirksame Zuwendungen in monetärer Form,
- b) Einnahmeverzichte in Gestalt verbilligter Kredite,
- c) Einnahmeverzichte in Gestalt von Steuervergünstigungen,
- d) Bürgschaften, Garantien, Gewährleistungen,

11 Vgl. Jüttemeier, Karl H. u. a., Auswirkungen ..., S. 23 sowie Lammers, Konrad, Subventionen und Strukturwandel, in: Wirtschaftsdienst 1980/XI, S. 539 ff., S. 540.

12 Vgl. zum Beispiel Deutscher Bundestag (Hrsg.), Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen für die Jahre 1979 bis 1982 gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 8. Juni 1967 (Achter Subventionsbericht), BT-Drs. 9/986 vom 6.11.1981, im folgenden zitiert als 8. Subventionsbericht.

13 Vgl. Schmal, Edgar, Die Ungleichbehandlung ..., S. 38.

14 Vgl. Alewell, Karl, Artikel Staatliche Finanzhilfen ..., S. 1654 f.

- e) rechtliche und verwaltungstechnische Regelungen,
- f) Realtransfers sowie
- g) staatliche Käufe zu überhöhten Preisen¹⁵.

In Abhängigkeit von der gewählten Abgrenzung weichen die Aussagen über Umfang und Struktur der Subventionen erheblich voneinander ab¹⁶.

Da die Bildung von Begriffen eine Frage der Zweckmäßigkeit ist, die im Hinblick auf das Untersuchungsziel beantwortet werden muß¹⁷, werden die Merkmale auch des in dieser Untersuchung gewählten Subventionsbegriffs an der Problemstellung orientiert. Für eine allgemeine Kennzeichnung sollen folgende Kriterien angenommen werden:

1. Es werden in erster Linie die rein monetären Transfers¹⁸, auch Barsubventionen¹⁹ oder direkte Subventionen²⁰ genannt, erfaßt. Außer Betracht bleiben dadurch insbesondere Realtransfers²¹ sowie Einnahmeverzichte der öffentlichen Hand

15 Vgl. Zavlaris, Démètre, Die Subventionen in der Bundesrepublik Deutschland seit 1951, Beiträge zur Strukturfor- schung, Heft 14, hrsg. vom Deutschen Institut für Wirtschafts- forschung, Berlin 1970, S. 24.

16 Vgl. Bruche, Gert, J  kli, Zolt  n, Die Subventionsberichte der Bundesregierung, in: Leviathan - Zeitschrift für Sozial- wissenschaften, 6/1978, S. 220 ff., S. 222 sowie Albrecht, Dietrich, Wesselkock, Klemens, Subventionen und Subventions- politik, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums für Wirt- schaft und Finanzen, Heft 19, Bonn 1971, S. 15.

17 Vgl. Andel, Norbert, Artikel Subventionen ..., S. 491.

18 Zur Problematik der Beschränkung der Analyse auf im wesent- lichen rein monetäre Transfers vgl. Kapitel zur Aussage- fähigkeit der Nettobelastungsquote und des Verteilungsquo- tienten.

19 Vgl. Andel, Norbert, Artikel Subventionen ..., S. 492.

20 Vgl. Schwarze, Ulla, Subventionen..., S. 137.

21 Je mehr Auflagen - speziell Verwendungsauflagen - mit der Vergabe einer Subvention verbunden sind, desto näher rückt der monetäre Transfer einem Realtransfer: Der Staat hätte das Gut genauso gut kaufen können und dem Empfänger des Transfers schenken können. Vgl. Hansmeyer, Karl-Heinrich, Artikel Transferzahlungen ..., S. 971.

zugunsten von Unternehmen, die auf Steuervergünstigungen²² zurückzuführen sind, obwohl diese in der Regel zu den Subventionen gezählt werden²³.

Der Verzicht auf die Einbeziehung von Steuervergünstigungen ist aus zwei Gründen sinnvoll²⁴: Zum einen sind die Schätzungen der mit diesen Vergünstigungen verbundenen Vorteile, wie sie in den Subventionsberichten der Bundesregierung vorgenommen werden, zum Teil mit erheblichen Unsicherheiten verbunden²⁵. Zum anderen werden in dieser Arbeit die tatsächlichen Steuerzahlungen (bzw. das Steuersoll) zu erfassen versucht. Bei einer Berücksichtigung der Steuervergünstigungen käme es in dieser Untersuchung zu einer Doppelzählung. Von den Einnahmeverzichten wird allein die Kreditvergabe der öffentlichen Hand nachrichtlich nach Wirtschaftszweigen erfaßt (vgl. Anhang 5).

Eine Ausnahme von der Erfassung rein monetärer Transfers stellt die Einbeziehung von "subventionsnahen" Zahlungen in die vorliegende Arbeit dar. Es handelt sich dabei um Maßnahmen, an deren Stelle leicht direkte monetäre Transfers an die Unternehmer treten könnten. Erfolgt beispielsweise eine Zahlung

22 Steuervergünstigungen können im Zusammenhang mit der Subventionsproblematik als "spezielle Ausnahmeregelungen von der allgemeinen Steuernorm, die für die öffentliche Hand zu einer Steuerminderung führen", bezeichnet werden, wobei die Unternehmen als Begünstigte anzusehen sind. Hansmeyer, Karl-Heinrich, Bemerkungen zum Subventionsbericht, in: Finanzarchiv Bd. 30 (1971/1972), hrsg. von Fritz Neumark, S. 103 ff., S. 104.

23 Vgl. die Subventionsberichte der Bundesregierung.

24 Der Vorschlag einer Erfassung der Nettobelastung im Sinne der Differenz von tatsächlichen Steuerzahlungen und Finanzhilfen findet sich auch bei Jüttemeier, Karl H. u. a., Auswirkungen ..., S. 73.

25 Vgl. Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen ..., S. 35; Albrecht spricht von "gewissen" Unsicherheiten, vgl. Albrecht, Dietrich, Subventionen, Problematik und Entwicklungen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 25, Bonn 1978, S. 19.

an eine Organisation, die eine Leistung erstellt, die sie unentgeltlich an ein Unternehmen oder einen bestimmten Wirtschaftszweig weitergibt, so wird diese Zahlung ebenfalls zu den Subventionen gezählt. Dies ist konkret z. B. dann der Fall, wenn im Rahmen der Projektförderung des Bundesministeriums für Forschung und Technologie die Forschungsergebnisse einem bestimmten Kreis von Unternehmen zugute kommen.

2. Entsprechend der Aufgabenstellung dieser Studie wird nur die Entlastung von Unternehmen erfaßt. Ob es sich hierbei um private oder öffentliche Unternehmen handelt, spielt - abgesehen von der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundespost, die nicht unmittelbar einbezogen werden - keine Rolle. Da auch öffentliche Unternehmen mit privaten Firmen konkurrieren, kann es durch die Subventionierung ersterer zu einer Beeinflussung des Wettbewerbs kommen²⁶.

Neben Zahlungen an private und öffentliche Unternehmen werden außerdem die Zuwendungen an einzelne Wirtschaftszweige aufgenommen, zum Beispiel die Kokskohlebeihilfe. Durch diese Transfers erfolgt eine Besserstellung einer bestimmten Gruppe von Unternehmen gegenüber den restlichen Unternehmen der Volkswirtschaft. Herrschen in der empfangenden Branche bestimmte Größenstrukturen vor, so wirkt sich die spezielle Begünstigung dieses Wirtschaftszweiges unter anderem auch auf die unternehmensgrößenspezifische Nettobelastung aus²⁷.

Eine Besserstellung einzelner Unternehmen oder Branchen kann schließlich - wie bereits erwähnt - auch dadurch statt-

26 Vgl. Wittmann, Walter, Einführung in die Finanzwissenschaft, I. Teil, Die öffentlichen Ausgaben, 2., erweiterte und verbesserte Auflage, Stuttgart 1975, S. 111.

27 Die Wettbewerbsrelationen auf nicht begünstigten Märkten werden hierbei nicht unmittelbar beeinflußt. Eine indirekte Einflußnahme ist jedoch unter anderem über eine bezüglich der Unternehmensgröße ungleichmäßige Mittelaufbringung denkbar.

finden, daß Zahlungen an Organisationen ohne Erwerbscharakter fließen, die unentgeltliche Leistungen für bestimmte Unternehmen oder Wirtschaftszweige bereitstellen²⁸. In diesem Falle sind jedoch nicht die unmittelbar die Übertragungen empfangenden Stellen als Begünstigte anzusehen, sondern müssen den davon profitierenden Unternehmen oder Wirtschaftszweigen zugerechnet werden.

3. Nicht jeder direkte oder indirekte (über Dritte) vermittelte monetäre Transfer an Unternehmen oder Unternehmensgruppen ist als Subvention anzusehen. Hinzu kommen muß der Tatbestand der partiellen Begünstigung eines Unternehmens oder Wirtschaftszweiges²⁹. Mehr oder minder generelle Zuwendungen an alle Unternehmen sind demnach keine Subventionen.
4. Der (in erster Linie) monetäre Transfer erfolgt ohne marktliche Gegenleistung des oder der Zahlungsempfänger. Dies bedeutet jedoch nicht, daß der oder die Begünstigten gar keine Gegenleistung erbringen. Selbst dann, wenn der Staat definitionsgemäß auf eine marktliche Gegenleistung verzichtet, erwartet er - gemessen an den von ihm gesetzten politischen Zielen - einen Nutzen, der indirekt als angestrebte Gegenleistung angesehen werden kann³⁰. Die Gegenleistung wird in der Regel um so höher einzuschätzen sein, je mehr Auflagen mit der Subventionsvergabe verbunden sind.
5. Nicht zu der Subventionierung des unmittelbaren Zahlungsempfängers zählen Mittel, die für diesen nur einen durchlaufenden Posten darstellen. Zwischen den Subventionsgeber und den eigentlichen Adressaten kann aus rein technischen Gründen eine dritte Stelle, Subventionsmittler genannt³¹, eingeschaltet werden, um die Geldleistungen an einer geeig-

28 Vgl. Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen ..., S.16.

29 Vgl. Adel, Norbert, Subventionen als Instrument des finanzwirtschaftlichen Interventionismus, Tübingen 1970, S. 5.

30 Vgl. Alewell, Karl, Artikel Staatliche ..., Sp. 1654; Hansmeyer, Karl-Heinrich, Artikel Transferzahlungen ..., S.963 f.

31 Vgl. Hansmeyer, Karl-Heinrich, Artikel Transferzahlungen ..., S. 972.

Je weiter jedoch der Begriff der allgemeinen Staatstätigkeit gefaßt wird, um so geringer wird das Subventionsvolumen ausfallen. Werden zum Beispiel weite Bereiche der Aufgaben im Verkehrs- und Kommunikationssektor (bei der Bahn, dem Straßen- und Kanalbau und der Post) als allgemeine Aufgabe des Staates (Bereitstellung von Verkehrsinfrastruktur) angesehen, so sind bei den monetären Transfers zum Beispiel große Teile der Zahlungen an die Deutsche Bundesbahn außer Betracht zu lassen. Wird das Vorliegen einer allgemeinen Staatsaufgabe in einem bestimmten Fall akzeptiert, dann wird angenommen, daß die Zahlung im Rahmen eines Kaufes der Leistung erfolgt, für die anderenfalls der Staat selbst als Anbieter auftreten müßte³⁸.

Eine Trennung der Transfers an Unternehmen in Subventionen und Nicht-Subventionen anhand des Kriteriums "allgemeine Staatstätigkeit" erscheint recht problematisch, da dieses Kriterium nicht in der Lage ist, eine scharfe Abgrenzung zu gewährleisten³⁹. Letztendlich bleibt die konkrete Festlegung dessen, was unter "allgemeine Staatstätigkeit" zu verstehen ist, eine politische Entscheidung. Eine unumstrittene Grenze zu ziehen, ist hier kaum möglich⁴⁰.

Aus einzelwirtschaftlicher Sicht ist entscheidend, ob der Empfänger von Zahlungen im Rahmen der "allgemeinen Staatstätigkeit", der mit anderen Unternehmen und Branchen zumindest mittelbar als Anbieter und Nachfrager konkurriert, in-

38 Vgl. Jüttemeier, Karl Heinz, Lammers, Konrad, Subventionen in der Bundesrepublik Deutschland, Kieler Diskussionsbeiträge 63/64, hrsg. vom Institut für Weltwirtschaft Kiel, Kiel 1979, S. 5 f.

39 Zur Kritik der Norm "allgemeine Staatsaufgabe" vgl. auch Kitterer, Wolfgang, Zur Problematik ..., S. 22 ff.

40 Dies wird im 7. Subventionsbericht auch offen eingestanden. Vgl. Deutscher Bundestag (Hrsg.), Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen für die Jahre 1977 bis 1980 gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität (Siebter Subventionsbericht), BT-Drs. 8/3097 vom 08.08.1979, S. 6.

sofern einen Nutzen aus der Zahlung zieht⁴¹, als sich seine Wettbewerbsposition gegenüber seinen (auch mittelbaren) Konkurrenten verbessert. Eine möglichst enge Fassung der "allgemeinen Staatstätigkeit" im Rahmen der Subventionsermittlung könnte einer möglichen Vernachlässigung der Folgen "subventionsähnlicher Wirkungen"⁴² der "allgemeinen Staatstätigkeit" auf den Wettbewerb entgegenwirken. Die etwas weitere Fassung von Teichmann und Wessels muß hier akzeptiert werden, da deren Studie zugrunde gelegt wurde. Das potentielle Subventionsvolumen wird dadurch tendenziell unterschätzt.

7. Als Subventionsträger kommen prinzipiell alle öffentlichen Stellen und die ihnen beigeordneten Institutionen in Frage. Berücksichtigt sind in der vorliegenden Untersuchung folgende Stellen:

- Bund,
- Länder,
- Bundesanstalt für Arbeit,
- ERP-Sondervermögen.

Die Subventionen der Gemeinden konnten, obwohl dies grundsätzlich erwünscht wäre, nicht mit einbezogen werden. Die Erfassung gestaltet sich hier wegen der großen Zahl der Gemeinden - es waren 1980 8 500⁴³ - sehr schwierig⁴⁴. Im Verhältnis zu den Subventionen von Bund und Ländern haben die Gemeindesubventionen nur ein geringes Volumen⁴⁵. Sektorale Schwerpunkte weisen diese Transfers häufig im Energieversorgungs- und Verkehrsbereich auf, in denen oftmals kommunale Unternehmen tätig sind⁴⁶.

41 Vgl. Zavlaris, Démètre, Die Subventionen ..., S. 24.

42 8. Subventionsbericht, S. 8.

43 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1981 ..., S. 58.

44 Vgl. 8. Subventionsbericht, S. 7; Zavlaris, Démètre, Die Subventionen ..., S. 23.

45 Vgl. 8. Subventionsbericht, S. 7 und 304, sowie Teichmann, Dieter, Werther, D., Finanzhilfen der Gemeinden - Stichprobenerhebung 1974 - 1976, Untersuchung des DIW im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, unveröffentlichtes Skript, Berlin 1978.

46 Vgl. Jüttemeier, Karl Heinz, Lammers, Konrad, Subventionen ..., S. 13.

Ebenfalls nicht einbezogen wurden die Subventionen der Europäischen Gemeinschaft. Es handelt sich hierbei primär um Hilfen für den Agrarsektor. Transfers der EG an gewerbliche Unternehmen spielen eine relativ sehr geringe Rolle⁴⁷.

Von Subventionen kann auch dann gesprochen werden, wenn der Gesetzgeber Zahlungen des privaten Sektors an Unternehmen veranlaßt⁴⁸. Die bekannteste dieser "steuerähnlichen Abgaben", auch "Pfennigabgaben"⁴⁹ genannt, ist der sogenannte "Kohlepfennig", der ebenfalls einbezogen wurde.

8. Für eine exakte Aussage über die durch Subventionen bewirkte Begünstigung wäre die Kenntnis der effektiven Inzidenz erforderlich. Der gegenwärtige Wissensstand über die effektive Inzidenz bei Subventionen ist jedoch gering⁵⁰. Zudem ist es von der konkreten Situation abhängig, inwieweit es zu Nutzenverlagerungen vom Empfänger auf andere Unternehmen oder Personen kommt. Diesbezügliche Einflußfaktoren sind zum Beispiel die Marktform, die Wettbewerbssituation, die Subventionsform, die Subventionsauflagen und die Konjunkturlage⁵¹.

47 Vgl. 8. Subventionsbericht, S. 7. Der 8. Subventionsbericht nennt zum Beispiel für 1980 eine Summe von 45,5 Mill. DM an Subventionen der EG für die gewerbliche Wirtschaft.

48 Vgl. Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (Hrsg.), Abschwächung der Wachstumsimpulse, Analyse der strukturellen Entwicklung der deutschen Wirtschaft - Strukturberichterstattung 1980 - Beiträge zur Strukturforschung, Heft 61, Berlin 1981, S. 220.

49 Vgl. hierzu Caesar, Rolf, "Pfennigabgaben" - fiskalisch motivierte Steuertarnung und Rückfall in die Fondwirtschaft? Eine finanzwissenschaftliche Analyse, in: Finanzarchiv 38 (1980), S. 385 ff.; Schemmel, Lothar, Quasi-Steuern - Gegen den Wildwuchs steuerähnlicher Sonderabgaben, Schriften des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Nr. 46, Wiesbaden 1980.

50 Vgl. Schwarze, Ulla, Subventionen ..., S. 139.

51 Vgl. Hamer, Eberhard, Wer finanziert ..., S. 42.

In der vorliegenden Untersuchung wird von der vom Gesetzgeber beabsichtigten Begünstigung ausgegangen. Dementsprechend wird der "Kohlepfennig" nicht der Elektrizitätswirtschaft, sondern dem Kohlebergbau zugerechnet. Der größte Teil der dem Großhandel und dem Ernährungsgewerbe zufließenden Mittel wurde der Landwirtschaft zugeordnet (vgl. S. 285).

C. Datenbasis und Ergebnisse partieller Untersuchungen

Für eine exakte Zuordnung von Subventionen zu Unternehmensgrößenkategorien gibt es nur wenige Untersuchungen, die zudem nur bruchstückhafte und mit einer Reihe von Unzulänglichkeiten behaftete Informationen vermitteln⁵². Da diese Datenquellen nicht in der Lage sind, ein umfassendes Bild der Subventionen abzugeben, soll im folgenden nur in einem kurzen Überblick auf sie eingegangen werden:

1. Das Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft erfaßt seit 1972 Daten zur Gemeinschaftsaufgabe "Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur"⁵³. Im Rahmen dieser Gemeinschaftsaufgabe werden Investitionen von Betrieben in sogenannten "strukturschwachen" Gebieten finanziell unterstützt. Das vom Bundesamt erhobene statistische Material bezieht sich jedoch auf Betriebe als örtliche Einheiten⁵⁴, während in der vorliegenden Untersuchung Unternehmen (zumindest) als rechtliche Einheiten betrachtet werden.

52 Vgl. Deutscher Bundestag (Hrsg.), Viertes Hauptgutachten der Monopolkommission 1980/81, BT-Drs. 9/1892 vom 02.08.1982, S. 211 ff., im folgenden zitiert als Viertes Hauptgutachten...

53 Vgl. Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft, unveröffentlichtes Datenmaterial zur Gemeinschaftsaufgabe "Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur".

54 Zu den erfaßten Daten vgl. den Anhang 6. Verteilungsquotienten der Betriebsgrößenklassen (örtliche Einheiten) werden von der Monopolkommission berechnet. Vgl. Deutscher Bundestag (Hrsg.), Viertes Hauptgutachten der Monopolkommission ..., S. 223.

2. Die vom Statistischen Bundesamt erstellten Kostenstrukturstatistiken des Produzierenden Gewerbes erfassen "Subventionen", die an Unternehmen des Produzierenden Gewerbes ab 20 Beschäftigten gewährt werden. Zu den dort erfaßten unternehmensgrößenspezifischen Subventionen ist folgendes zu bemerken:

- Finanzhilfen an Unternehmen bis zu 19 Beschäftigten und Unternehmen anderer Wirtschaftsbereiche bleiben unberücksichtigt.
- Die Statistiken werden erst seit 1975 auf die Gesamtheit der betrachteten Unternehmen hochgerechnet.
- Die Kostenstrukturstatistiken verwenden den Subventionsbegriff der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR). Diese definiert Subventionen als "Zuschüsse, die der Staat im Rahmen der Wirtschafts- und Sozialpolitik an Unternehmen für laufende Produktionszwecke gewährt, sei es zur Beeinflussung der Marktpreise oder zur Stützung von Produktion und Einkommen"⁵⁵. Darunter fallen also nur laufende Zahlungen. Die aus der Sicht dieser Untersuchung ebenfalls zu den Subventionen zählenden einmaligen monetären Transfers an Unternehmen, die von der VGR als Vermögensübertragungen bezeichnet werden⁵⁶, sind damit in den "Subventionen" der Kostenstrukturstatistiken nicht enthalten.

Tabelle 80 gibt die partiellen (d. h. sich auf Subventionen i. S. der VGR und den Bergbau und das Verarbeitende Gewerbe

⁵⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 18: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 1: Konten und Standardtabellen 1982 ..., S. 95.

⁵⁶ Vgl. ebenda, S. 107. Die VGR definiert Vermögensübertragungen als "alle Geldleistungen ohne spezielle Gegenleistung ..., die zumindest für eine den beteiligten Wirtschaftseinheiten eine unmittelbare Vermögenszu- oder -abnahme darstellen".

ab 20 Beschäftigte beziehenden) Verteilungsquotienten von Unternehmensgrößenklassen des Jahres 1980⁵⁷ wieder.

Tabelle 80: Verteilungsquotienten der Subventionen¹ im Bergbau und Verarbeitenden Gewerbe ab 20 Beschäftigten nach Unternehmensgrößenklassen auf der Basis der Umsätze und der Bruttowertschöpfung zu Marktpreisen im Jahre 1980

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	Subventionen ¹ in 1 000 DM	Verteilungsquotient ²	Verteilungsquotient ³
20 - 49	100 202	0,59	0,55
50 - 99	147 770	0,76	0,73
100 - 199	95 311	0,37	0,37
200 - 499	334 113	0,85	0,85
500 - 999	181 159	0,59	0,59
1 000 u. mehr	2 181 737	1,27	1,28
insgesamt	3 040 293		

1 Subventionen im Sinne der VGR.

2 Verteilungsquotienten auf der Basis der Umsätze.

3 Verteilungsquotienten auf der Basis der Bruttowertschöpfung zu Marktpreisen.

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 4, Reihe 4.3.3, 1980..., S. 25 und 87, sowie eigene Berechnungen.

Da die Angaben in den Kostenstrukturstatistiken in der vorliegenden Arbeit als Basis der Verteilung der Subventionen auf Unternehmensgrößenkategorien dienen, wird später auf sie eingegangen (vgl. S. 293 f.).

⁵⁷ Werden Verteilungsquotienten für das Jahr 1975 berechnet, so kann eine sehr starke Verschlechterung der partiellen Verteilungsquotienten der kleinen und mittleren Unternehmen zwischen 1975 und 1980 festgestellt werden. Die Schlechterstellung der kleinen und mittleren Unternehmen ist zu einem beträchtlichen Teil auf die Subventionierung des Bergbaus zurückzuführen. Vgl. hierzu auch Albach, Horst, Die Bedeutung mittelständischer Unternehmen in der Marktwirtschaft, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 9/1983, S. 870 ff., S. 872 f.

3. Daten zur Subventionierung von Forschungs- und Entwicklungsvorhaben (FuE-vorhaben) von Unternehmen können mehreren Quellen entnommen werden. Es handelt sich hierbei einmal um die Ergebnisse von Erhebungen des Stifterverbandes für die Deutsche Wissenschaft⁵⁸, die vom Stifterverband seit 1979 zusammen mit den von der Arbeitsgemeinschaft industrieller Forschungsvereinigungen e. V. (AIF) erhobenen Daten⁵⁹ zu den FuE-Personalkostenzuschüssen des Bundeswirtschaftsministeriums dargestellt werden. Die derzeit aktuellsten Daten werden in Tabelle 81 wiedergegeben.

Folgt man diesen Daten, so erhielten Unternehmen bis zu 499 Beschäftigten in den Jahren 1977 (ab 50 Beschäftigte), 1979 und 1981 nur rund 5,6 %, 7,1 % und 8,2 % der staatlichen Forschungs- und Entwicklungssubventionen. Zur Brauchbarkeit der genannten Daten für die vorliegende Untersuchung muß vor allem folgendes bemerkt werden:

- Erfasst wird nicht das gesamte Volumen der Forschungs- und Entwicklungssubventionen⁶⁰.
- Die Erhebung des Stifterverbandes bezieht Unternehmen ab 50 Beschäftigte ein. Kleine Unternehmen im Sinne dieser Arbeit (Unternehmen mit bis zu 49 Beschäftigten) sind daher nicht berücksichtigt. Die ab 1979 enthaltenen Angaben für Unternehmen mit weniger als 50 Beschäftigten beziehen sich allein auf die FuE-Personalkostenzuschüsse. "Auf der Basis dieser Statistik kann die häufig vertretene These von der besonderen Benachteiligung kleiner Unternehmen nicht bestätigt werden."

58 Vgl. Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft (Hrsg.), Forschung und Entwicklung in der Wirtschaft 1977, Arbeitschrift A 1980, Essen 1980; Echtermann-Severitt, Helga, Forschung und Entwicklung (FuE) in der Wirtschaft 1981, Sonderdruck aus Nr. 5/83 der Mitgliederzeitschrift des Stifterverbandes, Essen 1983.

59 Vgl. Arbeitsgemeinschaft industrieller Forschungsvereinigungen e. V. (AIF) (Hrsg.), unveröffentlichtes Datenmaterial zum Programm FuE-Personalkosten-Zuschüsse.

60 Vgl. Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft (Hrsg.), Forschung und ..., S. 22 f.

Tabelle 81: Vom Staat finanzierte FuE-Aufwendungen der Unternehmen 1977, 1979 und 1981¹ nach Unternehmensgrößenklassen

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	1977 ²		1979 ³		1981 ³	
	in Mill. DM	in %	in Mill. DM	in %	in Mill. DM	in %
unter 50	-	-	21,3 ⁴	0,7	56,5 ⁴	1,7
50 - 99	29,7	1,3	29,6	1,0	41,6	1,2
100 - 499	96,1	4,3	168,6	5,4	183,6	5,3
500 - 999	54,9	2,5	113,2	3,6	78,4	2,3
1 000 - 1 999	196,3	8,9	334,6	10,8	422,0	12,2
2 000 - 4 999	339,3	15,3	286,7	9,3	314,8	9,1
5 000 - 9 999	139,3	6,3	272,7	8,8	238,6	6,9
10 000 und mehr	1 363,6	61,4	1 868,4	60,4	2 117,8	61,3
insgesamt	2 219,2	100	3 095,1	100	3 453,3	100

1 Gerundet.

2 Vom Stifterverband erhobene Daten.

3 Zusammengefaßte Daten des Stifterverbandes und der AIF.

4 Ausschließlich Daten der AIF zu den FuE-Personalkostenzuschüssen. Der Stifterverband bezieht Unternehmen erst ab 50 Beschäftigte in seine Erhebung ein.

Quelle: Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft (Hrsg.),
Forschung ..., S. 62; Echtenhoff-Severit, Helga,
Forschung ..., S. VI f., sowie eigene Berechnungen.

gung kleiner Unternehmen (auf dem Gebiet der FuE-Subventionen, der Verfasser) nicht vollständig überprüft werden"⁶¹.

Entsprechend den sehr niedrigen Anteilen der kleinen und mittleren Unternehmensgrößenklassen an den erfaßten FuE-Subventionen fallen auch deren Verteilungsquotienten (bei gegebenen Umsätzen der Unternehmensgrößenklassen) sehr niedrig aus, wenn die Daten des Stifterverbandes und der AIF zugrunde gelegt werden (vgl. Tabelle 82).

Tabelle 82: Verteilungsquotienten von Forschungs- und Entwicklungssubventionen nach Unternehmensgrößenklassen auf der Basis von Umsätzen¹
(nach Daten des Stifterverbandes und der AIF)

Unternehmen mit ... bis ... Mill. DM Umsatz	1971 ²	1975 ²	1979 ³
bis 5	0,06	0,20	0,01
5 - 10	0,00	0,03	0,05
10 - 50	0,37	0,10	0,31
50 - 100	0,66	0,14	0,46
100 - 250	0,63	1,44	1,18
250 und mehr	1,78	1,58	1,84

1 Umsätze des Produzierenden Gewerbes laut Umsatzsteuerstatistik. Da sich die FuE-Subventionen auf die Gesamtwirtschaft beziehen, wäre es angebracht, auch die Umsätze der Gesamtwirtschaft zugrunde zu legen.'

2 Auf der Basis von Erhebungen des Stifterverbandes für die Deutsche Wissenschaft.

3 Auf der Basis von Erhebungen des Stifterverbandes und der AIF.

Quelle: Deutscher Bundestag (Hrsg.), Viertes Hauptgutachten ..., S. 217.

61 Deutscher Bundestag (Hrsg.), Viertes Hauptgutachten ..., S. 216. Vgl. auch weitere dort aufgeführte Einwendungen.

4. Im Gegensatz zu den nach den Daten des Stifterverbandes und der AIF gebildeten Verteilungsquotienten weisen die nach Angaben des Bundesministeriums für Forschung und Technologie (BMFT) von der Monopolkommission berechneten Verteilungsquotienten⁶² auf wesentlich geringere Unterschiede bei der Vergabe von FuE-Subventionen hin (vgl. Tabelle 83).

Tabelle 83: Verteilungsquotienten der Projektförderung des Bundesministeriums für Forschung und Technologie nach Unternehmensgrößenklassen auf der Basis von Umsätzen¹

Unternehmen mit ... bis ... Mill. DM Umsatz	1976	1978	1980
bis 5	0,96	0,67	0,93
5 - 10	0,60	0,52	0,54
10 - 50	1,21	1,36	1,17
50 - 100	0,51	0,29	0,54
100 - 250	1,51	1,44	1,56
250 und mehr	0,97	1,09	0,99

¹ Vgl. Fußnote 1 der Tabelle 82.

Quelle: Deutscher Bundestag (Hrsg.), Viertes Hauptgutachten ..., S. 219.

⁶² Diese Verteilungsquotienten beziehen sich auf die Subventionen im Rahmen der Projektförderung des BMFT. Eigene Berechnungen konnten hierzu nicht angestellt werden, da durch die Umstellung der Datenbank des BMFT auf aktuelle Daten keine Auskünfte über älteres Datenmaterial erhältlich waren.

Die Hauptursache für die Abweichungen zwischen den nach den Daten des Stifterverbandes und der AIF einerseits und den nach Daten des BMFT andererseits ermittelten Verteilungsquotienten sieht die Monopolkommission darin, daß sich die Angaben des Stifterverbandes z. T. auf wirtschaftlich zusammengehörige Unternehmen beziehen, während das BMFT die Unternehmen streng nach rechtlicher Selbständigkeit trennt⁶³.

Eine gesicherte Aussage erscheint anhand beider Quellen nicht möglich⁶⁴, wenngleich den Daten des Stifterverbandes und der AIF in dieser Untersuchung höhere Relevanz zukommt, da dort Unternehmen teilweise als wirtschaftliche Einheiten erfaßt werden.

Weitere, im Faktenbericht zum Bundesbericht Forschung gegebene Informationen vermögen allenfalls partielle Einblicke zu gewähren. So wird z. B. bei den Angaben zur Förderung von FuE-Projekten "kleiner und mittlerer Unternehmen" durch das BMFT die niedrigste Unternehmensgrößengrenze bei 50 Mill. DM Umsatz gezogen, wodurch nicht nach kleinen und mittleren Unternehmen im Sinne der vorliegenden Untersuchung getrennt werden kann⁶⁵. Bei den vom BMFT ausgewiesenen "Anteil kleiner und mittlerer Unternehmen an der BMFT-Projektförderung der Wirtschaft" werden zudem Unternehmen bis zu 200 Mill. DM Umsatz als kleine und mittlere Unternehmen eingeordnet⁶⁶.

63 Vgl. Deutscher Bundestag (Hrsg.), Viertes Hauptgutachten ..., S. 219. Unterschiede bestehen zudem in der Abgrenzung des Begriffs Forschungs- und Entwicklungssubventionen. Vgl. Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft (Hrsg.), Forschung ..., S. 22 f.

64 Vgl. Deutscher Bundestag (Hrsg.), Viertes Hauptgutachten ..., S. 219.

65 Vgl. Bundesminister für Forschung und Technologie (Hrsg.), Faktenbericht 1981 zum Bundesbericht Forschung, Reihe: Berichte und Dokumentationen, Bonn 1981, S. 41.

66 Vgl. ebenda, S. 42.

Zusammenfassend muß festgehalten werden, daß sich - abgesehen von den Besonderheiten einzelner Daten und den damit verbundenen Nachteilen - die genannten Daten teilweise überschneiden, wie z. B. die Angaben in den Kostenstrukturstatistiken und die Angaben zu den FuE-Subventionen. Insgesamt wird nur ein Teil der relevanten Subventionen erfaßt. Eine umfassende Beurteilung der Entlastung der Unternehmensgrößenkategorien durch monetäre staatliche Transfers erfordert jedoch die Einbeziehung aller Subventionen. Da bei der gegebenen Datenlage keine unmittelbare Verteilung des größten Teils der Subventionen auf Unternehmensgrößenkategorien möglich ist, muß nach anderen Wegen gesucht werden, die hilfsweise eine Aussage über die unternehmensgrößenspezifische Entlastung ermöglichen.

Bei dieser Aufgabe muß zum einen das Volumen der Subventionen in der hier verwendeten Abgrenzung ermittelt werden, und zum anderen müssen diese Daten in einer tieferen sektoralen Gliederung vorliegen. Letzteres ermöglicht erste unternehmensgrößenspezifische Aussagen und dient der Zuordnung von Subventionen zu den einbezogenen Wirtschaftszweigen.

Angaben zu dem Gesamtvolumen und der sektoralen Verteilung der Subventionen können mehreren Quellen entnommen werden, deren Informationsgehalt jedoch unterschiedlich ist:

- Auf den Begriff der Subventionen im Sinne der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und die zur Ergänzung notwendigen "Vermögensübertragungen" wurde bereits eingegangen (vgl. S. 269). Die Brauchbarkeit der Daten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung⁶⁷ für die vorliegende Untersuchung wird vor allem dadurch eingeschränkt, daß die Förderung von Forschung und Entwicklung in der Wirtschaft zum größten Teil als Staatsverbrauch erfaßt wird und daß die sektorale Disaggregation der Daten zu gering ist⁶⁸.

67 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 18 volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 1: Konten und Standardtabellen 1982

68 Vgl. Jüttemeier, Karl H., Lammers, Konrad u.a., Auswirkungen ..., S. 39 f.

- Bei der Finanzstatistik des Statistischen Bundesamtes⁶⁹ handelt es sich im wesentlichen um eine Aufbereitung der Haushaltspläne der Gebietskörperschaften, die einen gerafften Überblick über wichtige Daten der Haushalte geben soll. Eine sektorale Verteilung von Subventionen ist anhand dieser Quellen nur sehr begrenzt möglich⁷⁰.
- Der "Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen", auch Subventionsbericht genannt, vermeidet den Begriff Subventionen und spricht statt dessen von Finanzhilfen und Steuervergünstigungen. Letztere interessieren im folgenden nicht (vgl. S. 261). Erfasst werden im Subventionsbericht die Finanzhilfen des Bundes, wobei jedoch nur Zahlungen an Stellen außerhalb der Bundesverwaltung einbezogen werden⁷¹. Die Subventionen der Europäischen Gemeinschaft, der Länder, der Gemeinden und des ERP-Sondervermögens sind nur nachrichtlich enthalten⁷². Teilweise nicht berücksichtigt sind Ausgaben zur Förderung von Forschung und Technologie, auch wenn sie privaten Unternehmen zufließen⁷³. Die Monopolkommission spricht sogar davon, daß wesentliche Forschungs- und Entwicklungssubventionen nicht aufgenommen wurden⁷⁴.

69 Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 3: Rechnungsergebnisse.

70 Vgl. auch Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen ..., S. 32.

71 Dies führt u. a. dazu, daß Zahlungen an die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Bundespost nicht enthalten sind. Vgl. 8. Subventionsbericht, S. 8.

72 Einige Bundesländer erstellen eigene Subventionsberichte, die denen des Bundes ähneln.

73 Vgl. Jüttemeier, Karl H., Lammers, Konrad, u. a., Auswirkungen ..., S. 35.

74 Vgl. Deutscher Bundestag (Hrsg.), Viertes Hauptgutachten ..., S. 212.

Unter dem Begriff Finanzhilfen subsumiert der Subventionsbericht jedoch nicht nur Zuwendungen an Unternehmen, sondern entsprechend dem § 12 des Stabilitäts- und Wachstumsgesetzes auch bestimmte Finanzhilfen an private Haushalte⁷⁵. Auf das generelle Problem des Ausschlusses bestimmter Fördermaßnahmen mit dem Argument, es handele sich um allgemeine Staatstätigkeit, wurde bereits eingegangen (vgl. S. 264). Als Basis einer unternehmensgrößenspezifischen Analyse, die auf der sektoralen Verteilung der Subventionen aufbaut, ist der Subventionsbericht besonders deshalb nicht geeignet, weil er nur eine sehr grobe sektorale Untergliederung aufweist.

Für die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung des Statistischen Bundesamtes, die Finanzstatistik des Statistischen Bundesamtes sowie die Subventionsberichte der Bundesregierung und einiger Bundesländer bilden die Haushaltspläne und -rechnungen des Bundes und der Länder die Primärstatistik, wengleich die genannten Sekundärstatistiken zum Teil auch zusätzliche Informationen enthalten.

Sollen tiefere Erkenntnisse über das Volumen, die sektorale und unternehmensgrößenspezifische Verteilung von Subventionen gewonnen werden, so muß auf die Haushaltspläne und -rechnungen der öffentlichen Hand und die ihnen zuzuordnenden Organisationen (vgl. S. 259) zurückgegriffen werden.

Eine eigenständige Untersuchung der Haushaltspläne und -rechnungen, deren Ziel es wäre, die unternehmensgrößenspezifische Entlastung beziehungsweise die sektorale Verteilung der Subventionen⁷⁶ aus diesen Unterlagen zu ermitteln, konnte aus zwei Gründen im Rahmen dieser Studie nicht vorgenommen werden:

75 Vgl. Albrecht, Dietrich, Subventionen, Problematik ..., S. 13 f.

76 Da aus den Haushaltsplänen und -rechnungen sowie aus zusätzlich von den die Mittel bewilligenden und vergebenden Stellen beschaffbaren Informationen nur recht begrenzt Aussagen zu den begünstigten Unternehmensgrößenkategorien abgeleitet werden können, wird häufig (hilfsweise) zumindest eine sektorale Verteilung der Subventionen anzustreben sein.

- Zum einen ist ein solcher äußerst arbeitsintensiver Weg mit einem sehr hohen Zeitaufwand verbunden, der den verfügbaren zeitlichen Rahmen völlig gesprengt hätte.
- Zum anderen bleibt die Frage offen, ob nach Sammlung und Auswertung aller günstigstenfalls zu beschaffenden Informationen die gewonnenen Ergebnisse den getätigten Aufwand rechtfertigen können.

Wie bereits erwähnt, stützt sich die vorliegende Untersuchung auf eine Studie zur sektoralen Verteilung der Subventionen von Teichmann und Wessels⁷⁷. Die dort gewählte Vorgehensweise soll im folgenden Abschnitt kurz beschrieben werden, um zum einen das Verfahren zur Ermittlung der Subventionen zu verdeutlichen und zum anderen einige konkrete Abgrenzungsprobleme und deren Lösung darzustellen. Dadurch soll zumindest in groben Zügen verdeutlicht werden, was sich im einzelnen hinter den ermittelten Zahlen verbirgt. Schließlich werden noch einige für die vorliegende Untersuchung vorgenommene Modifikationen der Ergebnisse von Wessels und Teichmann erläutert.

- D. Die Erfassung von Subventionen aus Haushaltsplänen und -rechnungen und deren Verteilung auf Unternehmensgrößenkategorien
- I. Zur Problematik einer Erfassung der Subventionen aus Haushaltsplänen und -rechnungen

In den Haushaltsplänen von Bund, Ländern und anderen Subventionsgebern taucht der Begriff Subventionen nur sehr vereinzelt auf. Er wird vielmehr durch eine Vielzahl verschiedenster

77 Vgl. Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen ...

Begriffe⁷⁸ ersetzt, die von der Bezeichnung her den Betrachter nicht ohne weiteres erkennen lassen, ob eine Subvention vorliegt oder nicht.

Damit nicht jeder einzelne Titel der Haushaltspläne bzw. -rechnungen danach untersucht werden muß, ob eine Subvention vorliegt oder nicht, ist es zweckmäßig, anhand der (für Bund und Länder einheitlichen) Systematik des öffentlichen Haushalts⁷⁹ eine Vorauswahl der in Frage kommenden Ausgabenkategorien zu treffen. Für eine solche Eingrenzung bieten sich bestimmte Ausgabengruppen (Gruppierungsnummern) an⁸⁰:

- 661 Schuldendiensthilfen an öffentliche Unternehmen;
- 662 Schuldendiensthilfen an private Unternehmen;
- 663 Schuldendiensthilfen an Sonstige im Inland;
- 671 Erstattungen an Inland. Erfast wird davon hier nur der Ersatz von sächlichen Verwaltungslasten, die durch die Übernahme staatlicher Funktionen entstehen und im Zusammenhang mit der Abwicklung eines Förderprogramms stehen, das einem bestimmten Wirtschaftszweig zugute kommt.
- 682 Zuschüsse für laufende Zwecke an öffentliche Unternehmen;
- 683 Zuschüsse für laufende Zwecke an private Unternehmen;
- 685 Sonstige Zuschüsse für laufende Zwecke im Inland. Hierunter fallen Zuschüsse an Körperschaften, Verbände, Vereine und andere Institutionen in zwei Fällen. Zum einen, wenn sie gleichzeitig folgenden Bedingungen genügen:

78 Statt des Begriffs Subvention werden z. B. die Begriffe Finanzhilfen an ..., Zinszuschüsse und -verbilligungen für ..., Zuschüsse für ..., Verbilligungen für ..., Maßnahmen zur Förderung bzw. Sicherung ..., Förderung von ..., Kostenbeteiligung an ..., Zuweisung an ..., Schuldendiensthilfen an ..., Vergütung zur Förderung ..., Beihilfen für ..., Übernahme von ... usw. verwendet. Vgl. Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen ..., S. 6 f.

79 Vgl. z. B. Sommer, Eugen (Hrsg.), Haushaltsrecht und Haushaltssystematik Rheinland-Pfalz, Loseblattsammlung, Erstaussgabe Grünstadt 1980, sowie Kramp, Hellmuth, Systematik des öffentlichen Haushalts, Hamburg 1982.

80 Zur Erläuterung einzelner Gruppierungsnummern vgl. Kramp, Hellmuth, Systematik ...

- a) Sie erbringen ihre Leistungen in der Regel für Unternehmen,
- b) von ihrer Aufgabenstellung her sind sie jedoch nicht auf die Erzielung eines Gewinns ausgerichtet, und
- c) sie geben ihre Leistungen in erster Linie nicht gegen Entgelt ab, sondern finanzieren sich überwiegend aus (Mitglieds-)Beiträgen, Spenden und ähnlichen freiwilligen Zahlungen von Unternehmen und erhalten daneben Förderungszuschüsse aus dem öffentlichen Bereich,

zum anderen, wenn sie Aufgaben erfüllen, die denen des Staates entsprechen und deshalb im wesentlichen aus Zuschüssen des öffentlichen Bereichs finanziert werden. Hierzu gehören u. a. Wirtschafts- und Berufsvertretungen sowie Forschungseinrichtungen und Versuchsanstalten. Als Subventionen wurden die Zahlungen dann angesehen, wenn die von diesen Organisationen ohne Erwerbscharakter erbrachte Leistung einem Unternehmen oder einem Wirtschaftszweig zugute kommt. Universitätsähnlichen Forschungseinrichtungen, die allgemeine Forschungsaufgaben erfüllen, wurden keine Mittel zugeordnet.

Bei den obigen Organisationen fällt die Trennung zwischen allgemeiner Staatstätigkeit und spezieller Begünstigung eines Wirtschaftszweiges besonders schwer. Nicht einbezogen wurden hier z. B. Zuschüsse an die Wirtschaftsfor-
schungsinstitute und das Deutsche Elektronen-Synchrotron (DESY). Aufgenommen wurden hingegen z. B. die Zuschüsse an verschiedene Kernforschungsanlagen und die Jahresleistung an die Versuchsrubengesellschaft⁸¹.

81 Vgl. Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen ..., S. 16 f.

Weiter kommen als relevante Gruppierungsnummern in Frage:

- 697 Vermögensübertragungen an Unternehmen, soweit nicht Investitionszuschüsse. Es handelt sich hierbei z. B. um Abwrack- und Stilllegungsprämien.
- 698 Vermögensübertragungen an Sonstige im Inland. Die meisten Transfers blieben hier unberücksichtigt, da hauptsächlich Leistungen an private Haushalte betroffen sind.
- 891 Zuschüsse für Investitionen an öffentliche Unternehmen
- 892 Zuschüsse für Investitionen an private Unternehmen
- 893 Zuschüsse für Investitionen an Sonstige im Inland
- 980 Haushaltstechnische Verrechnungen. Hierunter fällt u. a. auch der sogenannte Kohlepfennig.

Neben den bereits genannten Ausgabenkategorien bedürfen einige weitere noch einer isolierten Betrachtung. Dabei handelt es sich zunächst um die Gruppierungsnummer 87, unter der die Inanspruchnahme aus Gewährleistungen erfaßt wird. Eine Inanspruchnahme aus Gewährleistungen kann bei der Übernahme von Bürgschaften, Garantien und sonstigen Gewährleistungen entstehen. Die Übernahme von Bürgschaften und ähnlichem erfordert zunächst einmal keine Haushaltsmittel⁸². Trotzdem erwachsen für denjenigen, für den die Bürgschaft übernommen wurde, Vorteile, die primär darin bestehen, daß bei einer Kreditaufnahme auf dem Kapitalmarkt

- eine Finanzierung überhaupt erst sichergestellt wird oder
- bessere als die Marktkonditionen geboten werden⁸³.

Der Subventionswert der Übernahme einer Gewährleistung könnte mittels eines Vergleichs mit Marktkonditionen (bei einer Kreditaufnahme zu günstigeren als den Marktkonditionen) bzw. mittels Kostenüberlegungen ermittelt werden (falls ohne die Ge-

82 Vgl. Dickertmann, Dietrich, Öffentliche Finanzierungshilfen-Darlehen, Schuldendiensthilfen und Bürgschaften als Instrumente des finanzwirtschaftlichen Interventionismus, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 47, Baden-Baden 1980, S. 56.

83 Vgl. derselbe, Mehr Transparenz im Subventionsbericht, in: Wirtschaftsdienst 1980/III, S. 143 ff., S. 145.

währleistung keine Kreditgewährung zustande gekommen wäre). Eine exakte Quantifizierung dieser Vorteile, die von der jeweiligen Situation des Begünstigten abhängen, ist schwer. Verbucht wurden deshalb nur jene Zahlungen, die der Staat leisten mußte, weil er als Bürge einzustehen hatte.

Ein weiteres Problem stellt die Behandlung der von öffentlichen Stellen gewährten Darlehen dar (Gruppierungsnummern 861, 862 und 863). Das Subventionsäquivalent der Vergabe eines Darlehens entspricht nicht der haushaltsmäßigen Belastung der gleichen Periode, d. h. dem Mittelabfluß. Die Vorteile der öffentlichen Kreditvergabe für den Kreditnehmer können auf mehreren Ebenen liegen und je nach dessen wirtschaftlicher Lage unterschiedlich sein⁸⁴:

1. Falls sich der Kreditnehmer auf dem Kreditmarkt hätte verschulden können, so können für ihn die Vorteile in allen regelungsbedürftigen Bestimmungen des Kreditvertrages liegen. Wird vereinfachend davon ausgegangen, daß die Vorteile des öffentlichen Kredits im Effektivzins zum Ausdruck kommen, so kann das Subventionsäquivalent des Darlehens in der Zinsdifferenz zwischen diesem Effektivzins und dem Effektivzins eines vergleichbaren, auf dem Kapitalmarkt aufgenommenen Darlehens, bezogen auf die Darlehenssumme, gesehen werden (Subventionswertermittlung nach dem Preisansatz).
2. Dieser Weg ist jedoch in den Fällen nicht gangbar, in denen der Kreditsuchende auf dem Kreditmarkt nicht bedient worden wäre. Ein Vergleich mit den Marktkonditionen ist in diesem Fall nicht möglich. Als Ausweg bietet sich hier die Gegenüberstellung der entstehenden Kosten mit den erzielten Er-

84 Vgl. Dickertmann, Dietrich, Mehr Transparenz im Subventionsbericht ..., S. 144.

trägen der öffentlichen Hand an (Subventionswertermittlung nach dem Kostenansatz). Ob ein Kreditsuchender durch den Kreditmarkt versorgt worden wäre, läßt sich jedoch nur schwer feststellen. Für die praktische Erfassung bietet sich daher nur der Preisansatz zur Subventionswertermittlung an.

Ähnlich wie bei den bedingt (z. B. im Falle eines wirtschaftlichen Erfolges) rückzahlbaren Darlehen sind auch bei gewöhnlichen Darlehen zeitraumbezogene Überlegungen anzustellen. Die Vorteile für den Kreditnehmer drücken sich (vereinfacht) in der geringeren jährlichen Belastung mit Zinszahlungen aus⁸⁵.

Da die genaue Quantifizierung des Subventionsäquivalents kaum möglich⁸⁶ und sehr aufwendig und die quantitative Bedeutung dieser Subventionsform relativ gering ist⁸⁷, wird nur die Darlehensvergabe nach Wirtschaftszweigen des jeweiligen Untersuchungsjahres nachrichtlich wiedergegeben (vgl. Anhang 5).

Schließlich ist noch zu fragen, ob nicht auch bestimmten Beteiligungen der öffentlichen Hand an Unternehmen Subventionscharakter zugesprochen werden kann (Gruppierungsnummer 831). Eine Erfassung als Subventionen erfolgte hier jedoch nicht.

Die unter die oben genannten Gruppierungsnummern fallenden Ausgaben sind auf ihren Subventionscharakter hin zu überprüfen. Da jedoch sowohl die Formulierung der Haushaltstitel selbst als auch die Erläuterungen zu den Haushaltstiteln

85 Eine zeitraumbezogene Betrachtung ist insbesondere auch dann erforderlich, wenn der Zinsvorteil des von öffentlichen Stellen gewährten Kredits schwankt und eine vorzeitige Rückzahlung des Kredits möglich ist.

86 Vgl. Schwarze, Ulla, Subventionen - spürbare Beeinflussung ..., S. 138.

87 Das Bundesministerium der Finanzen teilte auf Anfrage hin mit, daß sich der Zinsverzicht des Bundes bei der "gewerblichen Wirtschaft" und dem "Verkehr" im Jahre 1980 auf 158 und 7 Mill. DM belief.

häufig nur ungenügend Auskunft über die Zweckbestimmung der Mittel geben⁸⁸, müssen weitere Informationen herangezogen werden. Doch selbst nach der Heranziehung zusätzlicher Informationen bleiben gewisse Unsicherheiten bestehen, so daß Schätzungen erforderlich werden, wenn sämtliche Subventionen erfaßt und auf Wirtschaftszweige aufgeteilt werden sollen⁸⁹. Die von Teichmann und Wessels übernommene Verteilung der Subventionen (in der oben näher geschilderten Abgrenzung) auf 60 Wirtschaftszweige wird in Tabelle 84 wiedergegeben.

Diese Verteilung der Subventionen auf Wirtschaftszweige wurde jedoch in einigen Punkten modifiziert.

Bei Zuordnung der Subventionen gingen Teichmann und Wessels jeweils von der beabsichtigten Begünstigung aus⁹⁰. Eine Ausnahme hiervon bildet die Zuweisung von Mitteln an das Ernährungsgewerbe und den Großhandel: Ihnen wurden Transfers zugeordnet, die für den Agrarsektor bestimmt sind⁹¹. In diesem Falle wurde deshalb auf andere Daten zurückgegriffen, die diese Mittel dem Agrarsektor und nicht dem Ernährungsgewerbe und dem Großhandel zuordnen⁹².

Ebenfalls korrigiert wurde der dem Bereich Wohnungsvermietung 1970⁹³ zugewiesene Betrag. Da Teichmann und Wessels Unternehmen im Sinne der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung abgrenzen, zählen bei ihnen auch Transfers im Rahmen der nichtgewerblichen Wohnungsvermietung und der Nutzung von Eigentümerwohnungen zu den Subventionen. In der vorliegenden Untersuchung wurde zumindest die Summe der Prämien nach dem Woh-

88 Vgl. Zavlaris, Démètre, Die Subventionen ..., S. 23.

89 Vgl. Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen ..., S. 25 f.

90 Vgl. ebenda, S. 26.

91 Vgl. ebenda, S. 31. Es handelt sich hierbei um Marktordnungsausgaben der Europäischen Gemeinschaft.

92 Vgl. Schwarze, Ulla, Subventionen ..., S. 142 und S. 148.

93 In den Jahren 1975 und 1980 konnte dieser Wirtschaftszweig nicht in die Gesamtbetrachtung einbezogen werden.

Tabelle : Subventionen von Bund und Ländern nach Wirtschaftszweigen in 1 000 DM¹

Wirtschaftszweig	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
Land- u. Forstw.	4 241 358	4 156 697	3 373 102	3 971 353	3 575 717	3 595 875	3 538 634	3 648 653	3 751 788
Elektrizitätsvers.	61 079	94 129	90 445	529 806	644 225	659 740	777 003	845 845	1 130 057
Gasversorgung	7 577	36 798	32 920	52 376	80 358	120 804	76 012	86 755	99 357
Wasserversorgung	25 065	15 627	2 498	633	680	11 163	259	18 998	28 637
Kohlebergbau, Kokerei	577 732	491 660	688 569	1 289 348	1 356 690	1 803 852	2 231 615	2 879 327	4 131 324
Gew.v. Erdöl, Erdgas	0	4 715	5 504	9 663	20 219	24 056	28 058	30 431	45 217
Restlicher Bergbau	1 256	1 099	8 543	88 376	106 212	7 433	11 828	13 898	22 321
Chemische Industrie	49 819	55 330	61 586	225 556	219 419	360 901	329 070	270 591	310 879
Mineralölverarbeitung	17 672	75 623	27 192	40 294	215 934	244 038	175 572	175 535	209 925
Herst.v. Kunststoffw.	19 946	22 531	22 649	19 608	23 855	30 811	36 063	45 952	45 650
Gummiverarbeitung	7 071	7 213	9 724	8 432	9 090	11 797	15 668	19 344	22 139
Steine u. Erden	31 249	34 979	35 798	32 033	38 734	48 447	55 653	69 552	79 545
Feinkeramik	9 463	7 268	5 540	6 149	6 484	8 642	10 481	10 913	12 780
Herst., Verarb.v. Glas	6 247	6 740	7 697	7 170	7 868	10 230	12 342	15 358	18 295
Eisenschaffende Ind.	47 497	94 072	30 654	49 203	54 367	43 018	49 591	56 217	131 217
NE-Metallerzeugung	5 248	6 001	6 899	6 408	6 782	8 951	10 458	13 871	16 224
Glassereien	12 685	11 090	11 072	9 401	10 756	13 955	16 764	21 337	23 642
Ziehereien, Kaltwalz.	11 610	12 375	12 314	10 188	12 321	18 821	21 296	24 541	24 975
Stahlverformung	15 727	16 414	16 175	12 905	15 887	20 934	24 823	31 831	31 213
Stahl-, Leichtmetallb.	37 850	36 758	34 814	30 338	35 710	122 825	125 980	139 196	142 219
Maschinenbau	99 480	108 642	109 973	431 786	458 175	554 174	571 395	715 806	874 766
Herst.v. Bürom., ADV	35 366	7 526	7 615	293 644	307 848	301 884	267 678	258 268	262 651
Straßenfahrzeugbau	24 737	26 709	40 044	34 216	36 056	91 001	101 215	117 423	138 403
Reparatur v. KFZ	21 030	23 157	23 775	20 386	25 207	32 122	38 258	47 416	45 495
Schiffbau	89 747	154 908	136 210	199 441	214 088	275 519	292 056	175 940	292 187
Luft-, Raumfahrzeugb.	151 277	192 594	211 887	221 297	250 836	290 560	306 230	149 507	341 908
Elektrotechnik	96 884	106 245	100 385	163 235	218 880	262 844	265 904	388 186	541 323
Feinmech., Optik, Uhren	17 527	19 870	19 586	51 904	67 834	51 421	44 680	41 925	43 364
Herst.v. EDW-Maschinen	32 105	36 501	37 256	30 288	36 980	48 769	58 439	75 016	75 178
Musikinstr., Spielw.	8 483	10 021	9 749	8 354	10 939	14 504	17 393	22 194	20 487
Holzverarbeitung	7 003	7 438	7 830	6 728	8 402	10 855	13 495	16 482	16 487
Holzverarbeitung	42 234	46 804	48 604	41 300	51 404	65 614	79 273	98 040	96 897
Zellstoff-, Papierenz.	2 889	3 434	3 834	3 617	4 157	5 624	7 711	9 761	10 535
Papier-, Pappverarb.	13 910	15 736	15 776	13 583	16 259	20 794	23 419	30 199	30 302
Druckerei, Vervielf.	36 001	39 143	37 366	32 989	40 103	49 679	54 703	70 192	69 409
Textilgewerbe	27 716	32 091	33 077	27 770	34 483	46 557	58 292	74 977	76 563
Ledergewerbe	9 766	11 285	12 284	10 954	12 911	17 415	21 718	27 326	26 031
Leidungsgewerbe	53 212	58 135	54 396	48 082	58 640	72 587	76 137	98 314	98 808
Ernährungsgewerbe	523 887	786 552	806 199	1 077 214	1 266 378	1 302 254	1 769 723	2 364 237	2 287 950
Getränkherstellung	50 352	23 158	22 330	23 524	29 080	35 306	343 060	288 066	334 771
Tabakverarbeitung	1 945	31 955	43 804	56 712	57 095	54 363	46 202	60 673	62 176
Hochbau	93 792	125 781	160 571	216 139	184 712	192 415	221 900	277 637	309 513
Tiefbau	42 004	44 027	50 396	46 582	49 342	74 763	87 737	108 151	129 815
Ausbauergewerbe	46 067	50 158	56 559	51 444	54 324	69 333	83 410	105 478	126 159
Großhandel, Handelsv.	2 046 581	1 208 541	1 160 948	1 785 700	1 819 564	1 858 677	1 973 128	3 067 216	2 939 344
Einzelhandel	196 148	206 080	220 321	192 521	242 595	304 434	350 975	453 776	407 065
Eisenbahnen	3 635 291	4 931 038	6 544 877	7 579 113	7 898 199	7 696 862	11 409 060	8 723 707	10 734 385
Schiffahrt, Häfen	229 773	239 382	241 360	257 917	305 177	332 230	366 264	332 926	774 675
Straßenverkehr	227 199	313 587	407 192	590 566	810 565	951 109	987 654	1 060 177	1 179 408
Restlicher Verkehr	142 378	152 484	174 737	206 336	201 219	253 221	193 994	323 031	282 192
Nachrichtenübermittlg.	220	148	152	228	129	24	66	71	134
Kreditinstitute	1 371	1 662	1 456	869	1 799	75 087	70 427	66 104	57 893
Versicherungsuntern.	366	432	381	242	464	531	611	780	15
Wohnungsvermittlung	2 169 238	2 020 047	2 602 997	3 338 707	3 879 031	3 795 216	4 685 814	5 158 895	7 050 076
Gaststätten	78 133	86 356	88 581	80 414	105 485	125 926	142 965	180 028	168 846
Wiss., Bildg., Kunst	11 843	13 159	12 975	11 511	13 674	17 556	19 309	28 494	36 689
Gesundheits-, Vet. Wes.	18 503	20 237	19 754	16 936	21 025	27 296	30 276	43 706	52 663
Übrige Dienstleist.	113 805	116 178	115 419	102 789	120 845	180 062	157 178	210 819	265 194
insgesamt	15 584 391	16 458 299	18 124 296	23 674 168	25 354 616	26 724 520	32 784 824	33 688 936	40 537 016

¹ Einschließlich Bundesanstalt für Arbeit, ERP-Sondervermögen, Parafisci, ohne die Gemeinden und die Europäische Gemeinschaft.

Quelle: Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen und Steuervergünstigungen ..., S.64.

nungsbau-Prämiengesetz in Höhe von 810,6 Mill. DM abgezogen⁹⁴.

Als aktuellste Daten zur Verteilung von Subventionen auf Wirtschaftszweige lagen bei den Berechnungen die Ist-Zahlen von 1977 und die Soll-Zahlen von 1978 vor. Um auf möglichst zeitnahe Strukturen der Subventionsverteilung auf Wirtschaftszweige zurückgreifen zu können, wurden die Planansätze für 1978 zugrunde gelegt. Um zumindest annähernd die Veränderungen zwischen 1978 und 1980 berücksichtigen zu können, wurden die Daten entsprechend den Angaben in den Subventionsberichten der Bundesregierung von 1978 auf 1980 hochgerechnet. Die Hochrechnung der einzelnen Wirtschaftszweigen zugute gekommenen Subventionen von 1978 auf 1980 erfolgte entsprechend der Veränderung der Finanzhilfen (ohne Darlehen) des Bundes an die gewerbliche Wirtschaft in den Jahren 1978 bis 1980⁹⁵. Der Hochrechnungsfaktor betrug 1,295. Das berücksichtigte Subventionsvolumen belief sich auf folgende Beträge.

1970	4 941 Mill. DM,
1975	8 692 Mill. DM und
1980	17 910 Mill. DM.

Die Angaben für 1970 und 1975 ergaben sich aus der Addition der Subventionen, die den in diesen Jahren erfaßten Wirtschaftszweigen laut Tabelle 84 zugeflossen sind, unter Berücksichtigung der auf Seite 285 genannten Modifikationen.

Für das Jahr 1980 wurden die Subventionen des Jahres 1978 (der einbezogenen Wirtschaftszweige und ebenfalls nach den bereits erwähnten Modifikationen) entsprechend dem oben ermittelten Faktor von 1,295 hochgerechnet.

Diese Zahlen, wie auch die Angaben in Tabelle 84, verdeutlichen den gewaltigen Anstieg der Subventionen in den siebziger Jahren.

94 Vgl. Deutscher Bundestag (Hrsg.), Dritter Subventionsbericht, BT-Drs. VI/2994 vom 23. 12. 1971, S. 124.

Weiterhin ist zu bemerken, daß Subventionen für den sozialen Wohnungsbau die Begünstigung der Sozialmieter vorsehen. Tatsächlich dürfte jedoch der größte Teil der Förderungsmittel den Vermietern von Sozialwohnungen zuzurechnen sein. Vgl. Biedenkopf, Kurt, Miegel, M., Wohnungsbau am Wendepunkt, Schriften des Instituts für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, Band 2, 2. Auflage, Stuttgart 1979, S. 40 ff. Die Mittel wurden deshalb den Wohnungsunternehmen zugeordnet.

95 Vgl. 7. Subventionsbericht, S. 20; 8. Subventionsbericht, S. 21. Es mußte also mangels anderer Daten unterstellt werden, daß sich die den einzelnen Wirtschaftszweigen zukommenden Subventionen von 1978 bis 1980 so entwickelt haben wie die Gesamtheit der Subvention (ohne Darlehen) des Bundes an die gewerbliche Wirtschaft von 1978 bis 1980. Dies kann nur eine grobe Annäherung darstellen.

II. Zur Verteilung der Subventionen auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen und Interpretation der Ergebnisse

Im folgenden werden zunächst einige Aussagen zur unternehmensgrößenspezifischen Entlastung aus der Verteilung der Subventionen auf Wirtschaftszweige abgeleitet. Obwohl diese Vorgehensweise gewisse Erkenntnisse vermittelt, wird wegen der dabei getroffenen, etwas unrealistischen Annahmen anschließend eine Verteilung der Subventionen auf Unternehmensgrößenkategorien in Anlehnung an die bereits genannten Angaben in den Kostenstrukturstatistiken des Statistischen Bundesamtes vorgenommen.

Über die Verteilung der Subventionen auf Unternehmensgrößenklassen innerhalb einzelner Wirtschaftszweige kann häufig nichts ausgesagt werden. Während bestimmte Subventionen ausschließlich Großunternehmen zugute kommen, begünstigen andere Subventionen primär oder gänzlich kleine und mittlere Unternehmen. Bei einer dritten Gruppe von Subventionen kann eine relativ gleichmäßige Verteilung auf Unternehmensgrößenkategorien vorherrschen.

Wenngleich die Verteilung der Subventionen innerhalb eines Wirtschaftszweiges offenbleibt, so können dennoch erste Schlüsse auf die unternehmensgrößenspezifische Entlastung aus der Verteilung der Subventionen auf einzelne Wirtschaftszweige, in denen unterschiedliche Größenstrukturen der Unternehmen vorherrschen, gezogen werden.

In der vorliegenden Untersuchung soll jedoch nicht eine Gruppenbildung in Branchen mit überwiegend Großunternehmen, mit ausgewogenen Größenstrukturen und mit überwiegend kleinen Unternehmen vorgenommen werden, denen dann die Subventionen zugeordnet werden⁹⁶. Als Folge einer solchen Vorgehensweise würde sich ergeben, daß nach Einordnung eines Zweiges in einen solchen, der überwiegend von Großunternehmen geprägt ist, alle

96 Vgl. Hamer, Eberhard, Wer finanziert..., S. 108.

dieser Branche zukommenden Subventionen den Großunternehmen zugewiesen würden. Statt dessen soll zunächst angenommen werden, daß sich die einem Wirtschaftszweig zukommenden Subventionen gleichmäßig, das heißt entsprechend den Umsatzanteilen von Klein-, Mittel- und Großunternehmen, auf die Unternehmensgrößenkategorien des Zweiges verteilen. Anders ausgedrückt erfolgt eine "unternehmensgrößenneutrale" Verteilung der Subventionen in einem Wirtschaftszweig gemäß der Umsatzanteile der Unternehmensgrößenkategorien.

Die zur Ermittlung der Umsatzverteilung auf Unternehmensgrößenkategorien benötigten Umsätze wurden zum größten Teil der Umsatzsteuerstatistik entnommen, zum Teil beruhen sie auf unveröffentlichtem Datenmaterial des Statistischen Bundesamtes. Eine Zuordnung der Umsätze zu Unternehmensgrößenkategorien war nicht immer eindeutig vorzunehmen. Die dadurch möglichen Fehler sind jedoch als sehr gering anzusehen. Im Jahre 1970 konnte die Umsatzverteilung in einigen Zweigen nicht einmal näherungsweise ermittelt werden. In diesen Fällen mußte die Verteilung der Beschäftigten auf Unternehmensgrößenkategorien zur Hilfe genommen werden.

Im Anschluß an die Verteilung der Subventionen auf Unternehmensgrößenkategorien in einzelnen Wirtschaftszweigen entsprechend den Umsatzanteilen der Unternehmensgrößenkategorien erfolgte eine Zusammenfassung der Werte für Klein-, Mittel- und Großunternehmen über alle erfaßten Wirtschaftszweige hinweg. Im Jahre 1970 wird dabei zum einen die Subventionsverteilung bei Einbeziehung aller Wirtschaftszweige und zum anderen bei Einbeziehung der 1975 und 1980 betrachteten Wirtschaftszweige dargestellt. Damit wird eine Gegenüberstellung aller Untersuchungsjahre möglich (vgl. Tabelle 85).

Tabelle 85: Verteilung der Subventionen von Bund und Ländern¹ auf Unternehmensgrößenkategorien bei Zugrundelegung einer unternehmensgrößenneutralen Subventionsverteilung² in einzelnen Wirtschaftszweigen

Unternehmen	1970 ³		1970 ⁴		1975 ⁴		1980 ⁴	
	in Mill. DM	in %	in Mill. DM	in %	in Mill. DM	in %	in Mill. DM	in %
klein	1 292	26,15	820	23,86	1 847	21,25	3 254	18,17
mittel	1 418	28,70	737	21,44	1 536	17,67	2 834	15,82
groß	2 231	45,15	1 880	54,70	5 309	61,08	11 822	66,01
	4 941	100	3 437	100	8 692	100	17 910	100

- 1 Einschließlich Bundesanstalt für Arbeit, ERP-Sondervermögen, Parafisci, ohne die Gemeinden und die Europäische Gemeinschaft.
- 2 Zuordnung des Teils der einem Wirtschaftszweig zukommenden Subventionen zu einer Unternehmensgrößenkategorie, der dem Anteil der Unternehmensgrößenkategorie am Umsatz des Wirtschaftszweiges entspricht.
- 3 Alle Wirtschaftszweige ohne die Land- und Forstwirtschaft, die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Bundespost.
- 4 Produzierendes Gewerbe, Groß- und Einzelhandel, Verkehr (ohne die Deutsche Bundesbahn) und das Gastgewerbe.

Selbst bei der zugrunde gelegten unrealistischen, die kleinen und mittleren Unternehmen begünstigenden Annahme, daß sich die Subventionen innerhalb einzelner Branchen entsprechend der Umsatzanteile der Klein-, Mittel- und Großunternehmen auf die Unternehmensgrößenkategorien verteilen, können einige Tendenzen aufgezeigt werden.

Tabelle 85 weist darauf hin, daß 1970 die Ungleichverteilung noch ein relativ geringes Ausmaß gehabt haben dürfte. Der Anteil der Großunternehmen an den gewährten Subventionen ist (bei der zugrunde-

gelegten Verteilungsmethode⁹⁷) von 1970 bis 1980, zumindest was die Bereiche Produzierendes Gewerbe, Handel, Verkehr (ohne die Bundesbahn) und Gastgewerbe anlangt, erheblich angestiegen. Er betrug 1975 61 % und 1980 66 %. Die gewählte Vorgehensweise deutet bereits an, daß allein schon durch die stärkere Begünstigung bestimmter Wirtschaftszweige die Subventionierung von Großunternehmen relativ zu anderen Unternehmensgrößenkategorien zugenommen hat (vgl. Tabelle 86)⁹⁸.

Tabelle 86 : Verteilungsquotienten¹ der Klein-, Mittel- und Großunternehmen bei angenommener unternehmensgrößenneutraler Verteilung der Subventionen innerhalb einzelner Wirtschaftszweige

Unternehmen	1970 ²	1970 ³	1975 ³	1980 ³
klein	0,99	0,94	0,81	0,70
mittel	1,17	0,86	0,75	0,68
groß	0,92	1,10	1,22	1,30

1 Verteilungsquotienten mit der Bezugsgröße Umsatz.

2 Alle Wirtschaftszweige ohne Land- und Forstwirtschaft, die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Bundespost.

3 Produzierendes Gewerbe, Groß- und Einzelhandel, Verkehr (ohne die Deutsche Bundesbahn) und das Gastgewerbe.

Die Annahme, daß sich Subventionen innerhalb der Wirtschaftszweige entsprechend der Umsatzanteile der Klein-, Mittel- und Großunternehmen verteilen, kann nicht als realistisch angesehen werden, wenngleich schon daraus Indizien für eine verstärkte

97 Die Aussage gilt jedoch auch bei realistischeren Annahmen zur Verteilung der Subventionen innerhalb einzelner Wirtschaftszweige. Darauf wird später noch eingegangen.

98 Ein anderes Ergebnis würde unter Umständen dann zustande kommen, wenn die den von Großunternehmen geprägten Wirtschaftszweigen verstärkt zukommenden Subventionen primär die kleinen und mittleren Unternehmen begünstigen würden. Dies ist jedoch nicht der Fall.

Begünstigung von Großunternehmen während des Untersuchungszeitraumes abgeleitet werden können. Für eine im Verhältnis zu ihrem Umsatz überproportionale Partizipation von Großunternehmen und eine unterproportionale Partizipation von kleinen und mittleren Unternehmen sprechen mehrere Gründe.

Angesichts der großen Zahl von Subventionsprogrammen werden kleine und mittlere Unternehmen kaum in der Lage sein, die vielfältigen Möglichkeiten zur Beanspruchung staatlicher Hilfen zu überblicken⁹⁹. Gerade eine große Anzahl der Programme ist jedoch für kleine und mittlere Unternehmen geschaffen worden. Doch selbst bei Kenntnis von staatlichen Unterstützungsprogrammen wirken die bürokratischen Anforderungen des Subventionsverfahrens vielfach abschreckend¹⁰⁰. Hinzu kommen dürfte ein ungünstiges Verhältnis zwischen dem bürokratischen Aufwand zur Erlangung einer staatlichen Hilfe und dem Subventionsbetrag, da kleine und mittlere Unternehmen im Gegensatz zu Großunternehmen nicht in der Lage sind, eine auf Ausschöpfung staatlicher Förderungsmaßnahmen spezialisierte Stelle einzurichten.

Für eine stärkere Begünstigung von Großunternehmen spricht auch die Tatsache, daß als besonders förderungswürdig angesehene Tatbestände häufig in größerem Umfang nur bei Großunternehmen anzutreffen sind, wie zum Beispiel kern-, luftfahrt- und computertechnische Entwicklungsarbeiten. Besonders zukunftssträchtige Großtechnologien sind wegen ihres außerordentlich hohen technischen und finanziellen Aufwands und den damit verbundenen Risiken in der Regel nur bei Großunternehmen anzutreffen¹⁰¹.

99 Nach Schatz sollen auf der Ebene von Bund und Ländern rund 7 000 Subventionsprogramme bestehen. Vgl. Schatz, Klaus-Werner, Der Staat und seine Subventionen, in: Wirtschaftsdienst, 63. Jg., 6/83, S. 268 ff., S. 272.

100 Vgl. Deutscher Bundestag (Hrsg.), Viertes Hauptgutachten ..., S. 212.

101 Vgl. Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann u. a., Unternehmensgrößenspezifische Benutzerprofile von Staatsleistungen, Beiträge zur Mittelstandsforschung, Heft 25, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1977, S. 43.

Von besonderer Bedeutung für die Ungleichverteilung von Subventionen auf Unternehmensgrößenkategorien sind die im Laufe der siebziger Jahre stark gestiegenen Insolvenzhilfen für in Existenznot geratene Großunternehmen sowie Subventionen für Krisenbranchen wie die Stahlindustrie, den Kohlebergbau und die Werftindustrie, von denen in erster Linie die Großunternehmen dieser Zweige profitieren.

Die vielfältigen Subventionen und subventionsnahen Maßnahmen¹⁰² zugunsten kleiner und mittlerer Unternehmen können als bei weitem der Begünstigung von Großunternehmen nicht ebenbürtig angesehen werden, was die aufgewendeten Mittel anbelangt.

Da mithin mehrere Tatbestände gegen eine gleichmäßige Verteilung der Subventionen innerhalb einzelner Wirtschaftszweige sprechen (bei ungleichmäßiger Verteilung der Subventionen auf Branchen mit differierenden Unternehmensgrößenstrukturen) ist nach anderen Lösungswegen für die Zurechnung der Subventionen auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen zu suchen. Aus den bisherigen Ausführungen kann abgeleitet werden, daß es sich hierbei nur um eine Hilfskonstruktion handeln kann, die mit bestimmten Unzulänglichkeiten verbunden ist und daher nur grobe Anhaltspunkte zu liefern vermag.

Als Grundlage für die Verteilung der den einbezogenen Wirtschaftszweigen zuzuordnenden Subventionen auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen wurden Angaben in den Kostenstrukturstatistiken des Statistischen Bundesamtes verwendet. Die mit der Anwendung dieser Daten verbundenen Nachteile bestehen darin, daß

- nur ein relativ geringer Teil des relevanten Subventionsvolumens erfaßt wird¹⁰³,

102 Als subventionsnahe Maßnahme kann zum Beispiel die verbilligte Beratungstätigkeit des Rationalisierungs-Kuratoriums der Deutschen Wirtschaft angesehen werden.

103 Die Kostenstrukturerhebung im Produzierenden Gewerbe wies 1980 einen Subventionsbetrag von rund 3,9 Mrd.DM aus.

- Daten nur für das Produzierende Gewerbe (Bergbau, Verarbeitendes Gewerbe und Baugewerbe) vorliegen,
- der enge Subventionsbegriff der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zur Anwendung kommt,
- Unternehmen bis zu 19 Beschäftigten nicht erfaßt werden,
- die Erhebungseinheiten rechtlich selbständige Unternehmen sind und
- für 1970 keine Daten vorliegen.

Für das Jahr 1975 mußten zudem die Ergebnisse der Erhebung von 1976 herangezogen werden¹⁰⁴.

Zur Berücksichtigung der Unternehmen mit bis zu 19 Beschäftigten wurde der Anteil der Unternehmensgrößenklasse von 20 bis 49 Beschäftigten zu Lasten der mittleren und großen Unternehmen um ein Drittel erhöht¹⁰⁵.

Da davon auszugehen ist, daß sich die ungleiche Begünstigung der Unternehmensgrößenkategorien zwischen 1970 und 1975 verstärkt hat (vgl. Tabelle 85), wurde unterstellt, daß 1970 der Anteil der kleinen und mittleren Unternehmen noch um 10 % höher war als 1975¹⁰⁶, was in etwa der Entwicklung der unternehmensgrößenneutralen Subventionsverteilung laut Tabelle 85 entspricht. Dadurch gestaltet sich die Subventionsverteilung 1970 etwas gleichmäßiger als 1975.

-
- 104 Nach Auskunft des Statistischen Bundesamtes sind die Ergebnisse der Erhebung von 1975 mit Vorsicht zu behandeln, da es sich bei dieser Erhebung um die erste dieser Art handelte. Dies scheint insbesondere auch für die erfaßten Subventionen des Jahres 1975 zu gelten.
- 105 Abgesehen von der Förderung von Existenzgründungen und der verbilligten Beratung dürften den sehr kleinen Unternehmen keine Subventionen in nennenswertem Umfang zukommen.
- 106 Konkrete Daten zu einer im Jahre 1970 gegenüber 1975 gleichmäßigeren Subventionsverteilung lagen nicht vor, weshalb eine Schätzung notwendig wurde. Angesichts der 1970 relativ geringen Bedeutung der Subventionen würde jedoch zum Beispiel durch die Annahme eines 1970 um 20 % höheren Anteils der kleinen und mittleren Unternehmen als 1975 des Gesamtergebnis der Untersuchung nur sehr geringfügig beeinflusst.

Die in der genannten Weise, modifizierten Ergebnisse der Kostenstrukturserhebungen wurden der Verteilung der Subventionen zugrunde gelegt (vgl. Tabelle 87).

Tabelle 87: Unterstellte Verteilung der Subventionen auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen¹ in den Jahren 1970, 1975 und 1980

Unternehmen	1970 ²		1975 ³		1980 ³	
	in Mill. DM	in %	in Mill. DM	in %	in Mill. DM	in %
klein	445	9,0	713	8,2	734	4,1
mittel	1 408	28,5	2 251	25,9	2 991	16,7
groß	3 088	62,5	5 728	65,9	14 185	79,2
insgesamt	4 941	100	8 692	100	17 910	100

1 Unternehmen als rechtliche Einheiten.

2 Unternehmen aller Wirtschaftszweige ohne die Land- und Forstwirtschaft, die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Bundespost. Prozentzahlen wurden grob geschätzt.

3 Produzierendes Gewerbe, Handel, Verkehr (ohne die Bundesbahn) und das Gastgewerbe.

Quelle: Eigene Berechnungen nach Angaben in: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 4, Reihe 4.3.3 und 5.3, 1976 und 1980 ...

Ausgehend von Tabelle 87 wurden in der Tabelle 88 die Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenkategorien auf der Basis des Umsatzes gebildet.

Tabelle 88 : Verteilungsquotienten der Subventionen auf der Grundlage von Umsätzen nach Unternehmensgrößenkategorien

Unternehmen	1970	1975	1980
klein	0,34	0,31	0,16
mittel	1,16	1,10	0,71
groß	1,28	1,32	1,56

Eindeutige Verlierer im "Subventionswettlauf" sind demnach in allen Untersuchungsjahren die kleinen Unternehmen, wobei alle Anzeichen darauf hindeuten, daß sich ihre schlechte Lage im Verhältnis zum Durchschnitt aller Unternehmen in den 70er Jahren weiter erheblich verschärft hat (vgl. hierzu auch Tabelle 85).

Auch die mittelgroßen Unternehmen haben eine starke Verschlechterung zu verzeichnen. Während sie 1975 und (vermutlich) auch 1970 noch Verteilungsquotienten größer eins aufweisen konnten, wurden sie 1980 deutlich unterdurchschnittlich begünstigt. Die zunächst überdurchschnittliche Begünstigung der mittleren Unternehmen erscheint auf den ersten Blick recht erstaunlich, zumal nicht einmal die in Tabelle 86 dargestellten, aus einer unternehmensgrößenneutralen Subventionsverteilung innerhalb einzelner Wirtschaftszweige abgeleiteten, Verteilungsquotienten dies vermuten lassen. Bei den mittelgroßen Unternehmen dürfte jedoch der Einwand, daß rechtlich und nicht wirtschaftlich selbständige Unternehmen von der zugrunde gelegten Statistik erfaßt werden, mit das größte Gewicht besitzen¹⁰⁷. Würden wirtschaftlich selbständige Unternehmen betrachtet werden, so müßte ein Teil der hier den mittleren Unternehmen zugeordneten Subventionen den Großunternehmen zugewiesen werden. Neben den aus Großunternehmen ausgegliederten, rechtlich zwar selbständigen, aber wirtschaftlich unselbständigen Betriebsteilen, wie Vertriebs- und Forschungsgesellschaften, spielt hierbei die Mehrheitsbeteiligung von Großunternehmen an mittleren, rechtlich selbständigen Unternehmen eine bedeutende Rolle.

Vor diesem Hintergrund ist auch der Verteilungsquotient der Großunternehmen zu sehen. Obwohl sich der Einfluß der Erfassung von rechtlichen Einheiten mindernd auf die Höhe des Verteilungsquotienten der Großunternehmen auswirkt, liegt ihr Verteilungs-

¹⁰⁷ Bei der unternehmensgrößenneutralen Verteilung der Subventionen innerhalb einzelner Wirtschaftszweige wurde von der Umsatzverteilung auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen ausgegangen. Es handelt sich bei diesen Unternehmen um wirtschaftlich selbständige Einheiten.

quotient 1980 10mal so hoch wie der der kleinen und fast doppelt so hoch wie der der mittleren Unternehmen.

Einschränkend ist zu bemerken, daß die zugrunde gelegte Verteilung der Subventionen im Sinne der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (Subventionen für laufende Produktionszwecke) auf Unternehmensgrößenkategorien anhand der Kostenstrukturstatistiken des Statistischen Bundesamtes stark durch die Subventionierung des Bergbaus und der Elektrizitätsversorgung geprägt ist.

Der große Einfluß dieser beiden Bereiche dürfte jedoch durch die Einbeziehung der Vermögensübertragungen (einmalige monetäre Transfers) abgeschwächt werden; die Benachtigung der kleinen und mittleren Unternehmen würde damit auch durch die Subventionen an andere von Großunternehmen geprägte Branchen mitgetragen¹⁰⁸.

Bei dem gewonnenen Ergebnis ist zu bedenken, daß es sich um die Zusammenfassung einer Vielzahl von Branchen handelt. Es ist daher durchaus denkbar, daß in mehreren Wirtschaftszweigen andere Verhältnisse herrschen. Durch die Reduzierung der Zahlungen an Branchen, die hohe Subventionen erhalten, wäre eine deutliche Annäherung der Verteilungsquotienten der Unternehmensgrößenkategorien möglich.

Zusätzlich zu der hier vorgenommenen Verteilung der Subventionen auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen werden im Schlußkapitel noch andere Subventionsverteilungen zugrunde gelegt, um den Einfluß der Variation der Subventionsverteilung auf das Gesamtergebnis zu prüfen.

Für die Höhe des Anteils der Großunternehmen an den gewährten Subventionen (und für die Höhe des entsprechenden Verteilungs-

108 Dies ergibt sich aus dem Vergleich von laufenden Subventionen laut Kostenstrukturstatistik und den Gesamtsubventionen laut Teichmann und Wessels. Der Verteilungsquotient der Großunternehmen würde sich möglicherweise noch weiter erhöhen, wenn in dem zugrunde gelegten Material der Kostenstrukturerhebungen neben den Subventionen i. S. der VGR auch die Vermögensübertragungen i. S. der VGR enthalten wären.

quotienten) sind noch andere Faktoren von Bedeutung. Der Anteil der Großunternehmen an den Gesamtsubventionen der in den einzelnen Untersuchungsjahren jeweils betrachteten Zweige würde sich noch einmal erheblich erhöhen, wenn zu den Subventionen auch die öffentlichen Zuschüsse zur Knappschaftlichen Rentenversicherung hinzugerechnet würden, wie dies von Hamer vorgenommen wurde¹⁰⁹. In Übereinstimmung mit anderen Untersuchungen zur Subventionsproblematik¹¹⁰ wurden in dieser Arbeit die Zuschüsse an die Knappschaftliche Rentenversicherung nicht als Subventionierung des gegenwärtigen Kohlebergbaus gewertet und somit auch nicht erfaßt.

Neben der Betrachtung der Verhältnisse innerhalb des in die Untersuchung aufgenommenen Bereichs ist auch eine Gegenüberstellung des betrachteten mit den nicht einbezogenen Bereichen wichtig, insbesondere unter Berücksichtigung der Bundesbahn, der Landwirtschaft und des Sektors (gewerbliche) Wohnungsvermietung.

Zieht man von den Finanzhilfen an die Deutsche Bundesbahn die sogenannten "Zuschüsse an öffentliche Unternehmen, soweit nicht durch den laufenden Betrieb bedingt" (Gruppierungsnummer 687) ab, so verbleibt 1978 ein Subventionsbetrag zugunsten des Zweiges Eisenbahnen von rund 10,7 Mrd. DM¹¹¹. Auch der Landwirtschaft floß im Jahre 1978 aus nationalen und EG-Mitteln

109 Die Zuschüsse betrugen 1970 3,4 Mrd. DM, 1975 5,4 Mrd. DM und 1980 8,3 Mrd. DM. Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch ..., verschiedene Jahrgänge.

110 Vgl. Schwarze, Ulla, Subventionen ..., S. 152, sowie Jüttemeier, Karl H., Lammers, Konrad, u. a., Auswirkungen ..., S. 76.

111 Vgl. Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen ..., S. 17 und S. 64.

ein Betrag von über 10 Mrd. DM zu ¹¹², und der Sektor Wohnungsvermietung schlägt 1978 mit rund 7 Mrd. DM zu Buche ¹¹³. Während durch die Unterstützung der Deutsche Bundesbahn eindeutig ein Großunternehmen begünstigt wird, dürften von der Förderung der gewerblichen Wohnungsvermietung durch Subventionen und Steuervergünstigungen alle Unternehmensgrößenkategorien profitieren.

Neben einer Ungleichbehandlung innerhalb der betrachteten Zweige hinsichtlich der Branchen und Unternehmensgrößenkategorien ergibt sich daraus zusätzlich eine Ungleichbehandlung zwischen den einbezogenen Zweigen einerseits und den restlichen Zweigen, insbesondere Bundesbahn, Wohnungsvermietung und Landwirtschaft, andererseits.

112 Vgl. Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen ..., S. 64, sowie 8. Subventionsbericht ..., S. 7. Hinzu kommt der größte Teil der von Teichmann und Wessels dem Ernährungsgewerbe und dem Großhandel zugeordneten Summen.

113 Empfänger dieses Betrages waren jedoch nicht nur gewerbliche Unternehmen, sondern auch private Haushalte. Beim Sektor Wohnungsvermietung dürfte zudem die Frage nach der effektiven Begünstigung (effektiven Inzidenz) nur schwer zu klären sein.

Achtes Kapitel

Die Ergebnisse der Untersuchung: Zusammenfassung, Interpretation und Bemerkungen zur Aussagefähigkeit

A. Zusammenfassung und Interpretation der Ergebnisse

Im vorliegenden Abschnitt sollen die zahlenmäßigen Ergebnisse der einzelnen Kapitel zusammengefaßt werden und der totale, das heißt der sich auf die Nettobelastung im Sinne der Differenz von staatlichen Abgaben und Subventionen beziehende Verteilungsquotient gebildet und interpretiert werden.

Vorweg sei darauf hingewiesen, daß die in diesem Abschnitt dargestellten Ergebnisse auf dem Prinzip der formalen Inzidenz aufbauen: Sie beruhen auf der Steuerzahllast der Unternehmen sowie den von Unternehmen erhaltenen Subventionszahlungen¹. Eine unter Umständen auftretende Überwälzung der Steuerlast beziehungsweise eine Weitergabe empfangener Vorteile wird also (zumindest zunächst) außer acht gelassen.

Die Nettobelastung (hier: Nettozahllast) von Unternehmen durch monetäre, nichtmarktliche Transaktionen mit dem Staat setzt sich aus einer Vielzahl von Komponenten zusammen, von denen in die vorliegende Untersuchung nur die wichtigsten einbezogen werden konnten.

Das Gewicht der einzelnen von Unternehmen beziehungsweise Unternehmen zu zahlenden Abgaben ist recht unterschiedlich (vgl. die Tabellen 89, 90 und 91). Demzufolge gehen von ihnen auch unterschiedliche Einflüsse auf das Gesamtergebnis der vorliegenden Untersuchung aus. Die bei weitem größte Bedeutung haben die gesetzlichen Sozialabgaben der Arbeitgeber. Ihnen folgt mit erheblichem Abstand die Einkommen- und Körperschaftsteuer.

¹ Zu den Ausnahmen vgl. insbesondere S. 37, 268 und 284

Tabelle 89: Be- und Entlastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen¹ durch ausgewählte staatliche Abgaben und Transferzahlungen (in Mill. DM) sowie totale Verteilungsquotienten im Jahre 1970

Unternehmen	Gewerbe- und Grunderwerbsteuer	gesetzliche Sozialabgaben ²	Vermögenssteuer	Einkommen- und Körperschaftsteuer	Subventionen ³	Nettobelastung	Umsatz ⁴	totaler Verteilungsquotient ⁵
klein	5 019	12 178	353	14 394	445	31 499	373.844	1,56
mittel	2 889	10 436	370	4 874	1 408	17 161	348 119	0,91
groß	4 982	17 653	1 176	6 922	3 088	27 645	693 365	0,74
insgesamt	12 890	40 267	1 899	26 190	4 941	76 305	1 415 328	

¹ Erfahrt wurden die gewerblichen Unternehmen der Gesamtwirtschaft ohne die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Bundespost.

² Kranken-, Mutterschafts-, Invaliditäts- und Altersversicherung, Lohn- und Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall, Arbeitslosenversicherung, Versicherung gegen Betriebsunfälle und Berufskrankheiten sowie sonstige gesetzliche Sozialabgaben.

³ Enthalten sind Subventionen von Bund und Ländern, einschließlich der Bundesanstalt für Arbeit, des ERP-Sondervermögens und der Parafisci, Darlehen sind nicht einbezogen (vgl. S. 260 ff. sowie S. 280 ff.).

⁴ Steuerbarer Umsatz laut Umsatzsteuerstatistik.

⁵ Nettobelastung einer Unternehmensgrößenkategorie : Nettobelastung aller Unternehmensgrößenkategorien
Umsatz einer Unternehmensgrößenkategorie : Umsatz aller Unternehmensgrößenkategorien

Tabelle 90: Be- und Entlastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen¹ durch ausgewählte staatliche Abgaben und Transferzahlungen (in Mill. DM) sowie totale Verteilungsquotienten im Jahre 1975

Unternehmen	Gewerbesteuer ²	gesetzliche Sozialabgaben ³	Vermögenssteuer	Einkommen- und Körperschaftsteuer	Subventionen ⁴	Nettobelastung	Umsatz ⁵	totaler Verteilungsquotient ⁶
klein	6 099	14 090	214	6 094	713	25 784	527 729	1,09
mittel	4 731	15 405	279	4 638	2 251	22 802	475 024	1,07
groß	7 887	26 038	1 032	12 538	5 728	41 767	1 005 788	0,92
insgesamt	18 717	55 533	1 525	23 270	8 692	90 353	2 008 541	

1 Erfact wurden Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, des Groß- und Einzelhandels, des Verkehrsgewerbes (ohne die Bundesbahn) und des Gastgewerbes.

2 Beim Produzierenden Gewerbe einschließlich anderer "Steuern die als Kosten anzusehen sind". Vgl. S. 82 ff.

3 Gesetzliche Arbeitgeberpflichtbeiträge zur Sozialversicherung, gesetzliche Lohn- und Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall, Aufwendungen nach dem Mutterschutzgesetz, dem Schwerbehindertengesetz, Umlage für das Konkursausfallgeld und die Winterbauumlage. Vgl. S. 143 ff.

4 Enthalten sind die Subventionen von Bund und Ländern, einschließlich der Bundesanstalt für Arbeit, des ERP-Sondervermögens und der Parafisci. Darlehen sind nicht einbezogen (vgl. S. 260 ff. sowie S. 280 ff.).

5 Steuerbarer Umsatz laut Umsatzsteuerstatistik.

6 Vgl. Fußnote 5 der Tabelle 89.

Tabelle 91: Be- und Entlastung von Klein-, Mittel- und Großunternehmen¹ durch ausgewählte staatliche Abgaben und Transferzahlungen (in Mill. DM) sowie totale Verteilungsquotienten im Jahre 1980

Unternehmen	Gewerbesteuer ²	gesetzliche Sozialabgaben ³	Vermögenssteuer	Einkommen- und Körperschaftsteuer	Subventionen ⁴	Nettobelastung	Umsatz ⁵	totaler Verteilungsquotient ⁶
klein	6 133	23 398	416	10 760	734	39 973	743 106	1,13
mittel	5 669	22 748	505	7 913	2 991	33 844	669 041	1,07
groß	11 180	40 193	1 738	23 016	14 185	61 942	1 447 356	0,90
insgesamt	22 982	86 339	2 659	41 689	17 910	135 759	2 859 503	

Fußnoten vgl. Tabelle 90.

Als drittgrößter Ausgabenposten schlägt die Gewerbesteuer zu Buche. In Jahren mit einer schlechten Ertragslage kann jedoch die Gewerbesteuer annähernd das Niveau der Einkommen- und Körperschaftsteuer erreichen (vgl. Tabelle 90). Die Vermögensteuer spielt vom Betrag her nur eine untergeordnete Rolle².

Bei den gesetzlichen Abgaben kann vereinfachend eine Zweiteilung vorgenommen werden. Eine Gruppe von Abgaben verhält sich im Konjunkturverlauf relativ konstant. Zu ihr gehören die gesetzlichen Sozialabgaben, die Vermögensteuer und mit Einschränkungen die Gewerbesteuer. Letztere besitzt einen ertragsabhängigen Teil, die Gewerbeertragsteuer, wobei jedoch eine gewisse Objektivierung der Bemessungsgrundlage vorgenommen wird³. Im Gegensatz zu den Abgaben der erstgenannten Gruppe kann die Einkommen- und Körperschaftsteuer der Unternehmen je nach Ertragslage der Unternehmen erheblichen Schwankungen unterliegen.

Die Bedeutung der Subventionen gestaltete sich im Untersuchungszeitraum sehr unterschiedlich. Zum einen betrifft dies den absoluten Betrag und zum anderen das Verhältnis zu den erfaßten Abgaben der Unternehmen. Während sich die Subventionen für sämtliche gewerblichen Unternehmen (ohne Bundesbahn und Bundespost) im Jahre 1970 auf rund 5 Mrd. DM beliefen, erreichten sie 1980, bezogen auf das Produzierende Gewerbe, den Handel, den Verkehrssektor (ohne Bundesbahn) und das Gastgewerbe - also nicht auf alle gewerblichen Unternehmen -, einen Betrag von rund 18 Mrd. DM. Im Jahre 1970 verminderten die Subventionen die Unternehmensabgaben nur um 6 %, 1980 hingegen bereits um 11,7 %⁴.

2 Die genannte Rangordnung braucht im Einzelfall nicht gegeben zu sein. Erwirtschaftet ein Unternehmen in einem Jahr nur geringe Gewinne, so kann die Gewerbe- und Vermögensteuer die Einkommen- oder Körperschaftsteuer übertreffen.

3 Vgl. S. 50 ff. Das Gewicht der Maßnahmen zur Objektivierung der Bemessungsgrundlage hat jedoch in den letzten Jahren - zum Beispiel durch einen erhöhten Abzug von Dauerschulden - abgenommen.

4 Alle Angaben beziehen sich auf die jeweils einbezogenen Wirtschaftsbereiche, Abgaben und Subventionen.

Wird jeweils die Abgabenbelastung einer Unternehmensgrößenkategorie zusammengefaßt und werden die entsprechenden Subventionen abgezogen, so ergibt sich die unternehmensgrößenspezifische Nettobelastung. Die darauf aufbauenden totalen Verteilungsquotienten werden wie folgt ermittelt:

$$\frac{\text{Nettobelastung einer Unternehmensgrößenkategorie}}{\text{Umsatz einer Unternehmensgrößenkategorie}}$$

$$\frac{\text{Nettobelastung aller Unternehmen}}{\text{Umsatz aller Unternehmen.}}$$

Die ermittelten Ergebnisse können den letzten Spalten der Tabellen 89, 90 und 91 entnommen werden (vgl. S. 301, 302 und 303). In Tabelle 92 werden die berechneten totalen Verteilungsquotienten nochmals unmittelbar gegenübergestellt und zur Erweiterung der Aussagefähigkeit durch Indizes ergänzt.

Tabelle 92: Totale Verteilungsquotienten und Indizes von Klein-, Mittel- und Großunternehmen in den Jahren 1970, 1975 und 1980

Unternehmen	1970		1975		1980	
	totaler Verteilungsquotient	Index ¹	totaler Verteilungsquotient	Index ¹	totaler Verteilungsquotient	Index ¹
klein	1,56	2,11	1,09	1,18	1,13	1,26
mittel	0,91	1,23	1,07	1,16	1,07	1,19
groß	0,74	1,00	0,92	1,00	0,90	1,00

¹ Der Wert des Verteilungsquotienten der Großunternehmen wurde gleich 1,00 gesetzt.

Aus den totalen Verteilungsquotienten der Tabelle 92 können folgende Aussagen abgeleitet werden:

1. In allen Untersuchungsjahren hatten die kleinen Unternehmen, bezogen auf ihren Umsatz, die höchste Nettozahllast (Abgaben ./ Subventionen) zu tragen.

Besonders ausgeprägt war die überdurchschnittliche relative Belastung der kleinen Unternehmen im Jahre 1970, in dem ihre relative Nettozahllast rund 56 % über dem Durchschnitt aller Unternehmen lag und mehr als doppelt so hoch war wie die der Großunternehmen. Während sich die Lage der kleinen Unternehmen gegenüber den mittleren und insbesondere gegenüber den Großunternehmen 1975 im Verhältnis zu 1970 erheblich verbessert darstellte, befanden sie sich im Jahre 1980 wiederum in einer verschlechterten Situation: Der Wert ihres Verteilungsquotienten erhöhte sich auf 1,13 und lag damit rund 1/4 über dem der Großunternehmen und 7 Prozentpunkte über dem der mittleren Unternehmen.

2. Die mittleren Unternehmen nahmen in allen Untersuchungsjahren eine Zwischenstellung ein: Ihre relative Nettobelastung war zwar höher als die der Großunternehmen, aber niedriger als die der kleinen Unternehmen.

Ausgehend von einer unterdurchschnittlichen relativen Belastung im Jahre 1970 waren in den Jahren 1975 und 1980 jeweils leicht überdurchschnittliche relative Belastungen der mittleren Unternehmen festzustellen. Die Belastungsdifferenz gegenüber den Großunternehmen wies 1975 gegenüber 1970 einen von 23 auf 16 Prozentpunkte verminderten Wert auf, erreichte 1980 jedoch wieder 19 Prozentpunkte.

3. In allen drei betrachteten Jahren wurden die Großunternehmen relativ zu ihrem Umsatz netto am geringsten belastet, wobei die Abweichung vom Durchschnitt aller Unternehmen 1970 bei weitem am stärksten ausgeprägt war. Im Jahre 1975 war der Belastungsunterschied zu den kleinen und mittleren Unternehmen deutlich geringer als 1970, erreichte dann aber 1980 wieder ein leicht höheres Niveau.

Unter der Bedingung der Vergleichbarkeit vor allem der zwar nicht gänzlich, aber dennoch weitgehend identischen Wirtschaftsbereiche und Abgaben läßt sich zusammenfassend für alle Unter-

suchungsjahre eine im Verhältnis zu den Großunternehmen höhere relative Nettozahllast der mittleren und insbesondere der kleinen Unternehmen festhalten. Zwar stellt sich die Lage der kleinen und mittleren Unternehmen 1980 besser als im Jahre 1970 dar, jedoch schlechter als im Jahre 1975. Eine Benachteiligung der kleinen und mittleren Unternehmen in dem Ausmaß, wie es von Hamer für das Jahr 1974 ermittelt wurde, kann jedoch in keinem der Untersuchungsjahre bestätigt werden.

Im folgenden soll der Frage nachgegangen werden, auf welche Faktoren die Ergebnisse der einzelnen Untersuchungsjahre zurückzuführen sein könnten. Ergänzend sind hierzu die Verteilungsquotienten der betrachteten Abgaben und der Subventionen sowie die totalen Verteilungsquotienten, wie sie in Tabelle 93 dargestellt sind, heranzuziehen. Vorweg soll darauf hingewiesen werden, daß die sich auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer beziehenden Verteilungsquotienten mit einigen Unsicherheiten verbunden sind⁶ und Aussagen nur der Tendenz nach erlauben dürften. Die an späterer Stelle (vgl. S. 317 ff.) vorgenommene Variation der Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuer stellt daher eine notwendige Ergänzung dar.

Die totalen Verteilungsquotienten der Klein-, Mittel- und Großunternehmen weisen im Jahre 1970 sehr gegensätzliche Werte auf. Auffallend ist insbesondere die stark überdurchschnittliche relative Belastung der kleinen Unternehmen. Der hohe Verteilungsquotient dieser Unternehmen ist insbesondere auf die (vermutlich) weit über dem Durchschnitt liegende relative Belastung der kleinen Unternehmen durch die Einkommen- und Körperschaftsteuer und auf die überdurchschnittlich hohe relative Gewerbesteuerbelastung⁷ im Jahre 1970 zurückzuführen. Zwar trägt auch die unterdurchschnittliche relative Begünstigung durch Subventionen zum hohen totalen Verteilungsquotienten der Kleinunternehmen bei, allerdings war das Gewicht der Subven-

6 Ein Vergleich der Verteilungsquotienten der Jahre 1975 und 1980 ist zudem nicht sinnvoll, da diese Verteilungsquotienten auf ein und derselben Gewinnverteilung des Jahres 1977 aufbauen. Zu weiteren Einschränkungen vgl. S. 253 ff.

7 Im Jahre 1970 einschließlich Grund- und Grunderwerbsteuer.

Tabelle 93: Zusammenfassende Darstellung der ermittelten Verteilungsquotienten von Abgaben, Subventionen und der Nettobelastung der Unternehmensgrößenkategorien in den Jahren 1970¹, 1975² und 1980³

	Unter- nehmen	Gewerbe- steuer	gesetzliche Sozialabgaben ³	Vermögen- steuer	Einkommen- und Körper- schaftsteuer ⁴	Subven- tionen ³	totaler Verteilungs- quotient	Index ⁵
1970	klein	1,47	1,14	0,71	2,08	0,34	1,56	2,11
	mittel	0,91	1,05	0,80	0,76	1,16	0,91	1,23
	groß	0,79	0,89	1,26	0,54	1,28	0,74	1,00
1975	klein	1,24	0,97	0,51	1,00	0,31	1,09	1,18
	mittel	1,07	1,17	0,78	0,84	1,10	1,07	1,16
	groß	0,84	0,94	1,38	1,08	1,32	0,92	1,00
1980	klein	1,03	1,04	0,56	0,99	0,16	1,13	1,26
	mittel	1,05	1,13	0,82	0,81	0,71	1,07	1,19
	groß	0,96	0,92	1,34	1,09	1,56	0,90	1,00

1 Erfaßt wurden 1970 gewerbliche Unternehmen der Gesamtwirtschaft, ohne die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Bundespost.

2 Erfaßt wurden 1975 und 1980 gewerbliche Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, des Groß- und Einzelhandels, des Verkehrsgewerbes (ohne die Bundesbahn) und des Gastgewerbes.

3 Die Werte der Verteilungsquotienten im Jahre 1970 sind mit Unsicherheiten verbunden (vgl. S. 147 f. sowie Tabelle 46).

4 Die Jahre 1975 und 1980 sind nur bedingt vergleichbar. Die Verteilungsquotienten der Einkommen- und Körperschaftsteuer sind nur mit Vorsicht unter Beachtung der gesetzten Annahmen und der in den einzelnen Jahren einbezogenen Wirtschaftsbereiche zu interpretieren (vgl. S. 253 ff.)

5 Der Wert des totalen Verteilungsquotienten der Großunternehmen wurde gleich eins gesetzt.

tionen im Jahre 1970 noch relativ gering⁸. Wie im vierten Kapitel bereits ausgeführt wurde (vgl. S. 147 ff.), sind Aussagen zur Belastung der Unternehmensgrößenkategorien durch gesetzliche Sozialabgaben im Jahre 1970 nur unter gewissen Vorbehalten möglich. Es wurde deshalb geprüft, wie sich der totale Verteilungsquotient verändert, wenn bei den kleinen Unternehmen ein niedrigerer Verteilungsquotient der gesetzlichen Sozialabgaben angenommen wird. Selbst bei Zugrundelegung von gesetzlichen Sozialabgaben der kleinen Unternehmen, die zu einem Verteilungsquotient der gesetzlichen Sozialabgaben von 0,97 führen (Wert des Jahres 1975), hätten die kleinen Unternehmen noch einen totalen Verteilungsquotienten von 1,47 aufzuweisen. Die einzige Komponente der Nettobelastung, die auf einen niedrigeren Verteilungsquotienten der Kleinunternehmen hinwirkt, ist die Vermögensteuer, deren Gewicht jedoch relativ gering ist.

Für die unterdurchschnittliche relative Nettobelastung von 0,91 der mittleren Unternehmen ist insbesondere deren unterdurchschnittliche relative Gewerbe- sowie Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastung im Jahre 1970 ausschlaggebend⁹.

Die Werte der Verteilungsquotienten der Großunternehmen liegen 1970 bei allen bedeutenderen Abgaben unter eins. Nur bei der Vermögensteuer ist wie in allen Untersuchungsjahren eine Überdurchschnittliche relative Belastung gegeben. Bei den Subventionen ist ebenfalls stets eine Überdurchschnittliche relative Begünstigung der Großunternehmen gegeben¹⁰.

8 Vgl. S. 286 und 301. Durch das relativ geringe Gewicht der Subventionen im Jahre 1970 kommt auch dem bei einer eventuellen Fehleinschätzung der Subventionsverteilung auf Unternehmensgrößenkategorien 1970 (vgl. S. 294) möglichen Fehler geringere Bedeutung zu.

9 Auch bei Zuordnung eines wesentlich geringeren Subventionsbetrages zu den mittleren Unternehmen als in Tabelle 89 würde der totale Verteilungsquotient dieser Unternehmen noch deutlich unter eins liegen.

10 Unter der Annahme, daß sich der Anteil der Großunternehmen an den Subventionen 1970 statt auf 55 % auf 75 % beläuft, würde sich der totale Verteilungsquotient der Großunternehmen nur von 0,74 auf 0,72 vermindern.

Im Jahre 1975 weisen die totalen Verteilungsquotienten der Unternehmen größenkategorien die geringste Schwankungsbreite aller Untersuchungsjahre auf. Für die gegenüber 1970 erheblich verbesserte Lage der kleinen Unternehmen im Verhältnis zu den mittleren und großen Unternehmen sind mehrere Gründe ausschlaggebend. Zu nennen sind hier vor allem die deutlich verbesserte Position gegenüber den mittleren und großen Unternehmen bei der Gewerbesteuer und die unterdurchschnittliche relative Belastung bei den gesetzlichen Sozialabgaben¹¹. Die für die kleinen Unternehmen in Tabelle 93 ausgewiesene durchschnittliche Belastung im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer gilt strenggenommen nur für den Fall, daß die Gewinnverteilung auf Unternehmen größenkategorien des Jahres 1977 auf das Jahr 1975 übertragen werden kann¹².

Die 1975 gegenüber 1970 nunmehr überdurchschnittliche relative (Netto-) Belastung der mittleren Unternehmen ist insbesondere auf die ungünstige relative Position der mittleren Unternehmen gegenüber den kleinen und großen Unternehmen bei den gesetzlichen Sozialabgaben zurückzuführen.

Im Verhältnis zu 1975 stellt sich die relative Position der Kleinunternehmen gegenüber den mittleren und großen Unternehmen im Jahre 1980 wieder schlechter dar. Zwar werden die kleinen Unternehmen bei der Gewerbesteuer und der Einkommen- und Körperschaftsteuer 1980 annähernd durchschnittlich¹³ und bei der Vermögensteuer deutlich unter-

11 Ob bei den gesetzlichen Sozialabgaben von einer verbesserten Position gegenüber mittleren und großen Unternehmen im Verhältnis zu 1970 gesprochen werden kann, bleibt unklar, da die gesetzlichen Sozialabgaben der kleinen Unternehmen 1970 geschätzt werden mußten (vgl. S. 147 ff.).

12 Das gleiche gilt auch für das Jahr 1980. Würde man die (unrealistische) Annahme treffen, daß der Anteil der kleinen Unternehmen an der gesamten Einkommen- und Körperschaftsteuer 1975 genauso hoch war wie 1970, so würde sich der totale Verteilungsquotient der kleinen Unternehmen auf 1,37 erhöhen.

13 Auch hier gelten die bereits mehrmals gemachten Einschränkungen zur Aussagefähigkeit des Verteilungsquotienten der Einkommen- und Körperschaftsteuer.

durchschnittlich belastet, aber in Verbindung mit ihrem sehr niedrigen Verteilungsquotienten bei den Subventionen und einem 1980 beträchtlichen Subventionsvolumen sowie einer nunmehr überdurchschnittlichen relativen Belastung durch die gesetzlichen Sozialabgaben ergibt sich ein um acht Prozentpunkte höherer totaler Verteilungsquotient der kleinen Unternehmen als 1975.

Auch die verschlechterte Position der mittleren Unternehmen gegenüber dem Durchschnitt aller Unternehmen und den Großunternehmen 1980 (im Verhältnis zu 1975) ist in erster Linie auf die Entwicklung bei den Subventionen zurückzuführen.

Was die unternehmensgrößenspezifische Be- und Entlastung durch einzelne Abgaben(-gruppen) und Subventionen anlangt, kann zusammenfassend folgendes festgehalten werden (vgl. hierzu auch Tabelle 93):

1. Die im Untersuchungszeitraum eingetretenen Änderungen des Gewerbesteuerrechts haben zu einer erheblichen Verminderung der relativen Belastung der kleinen Unternehmen gegenüber den mittleren und insbesondere großen Unternehmen bei der Gewerbesteuer geführt. Als Folge dieser Steuerrechtsänderungen (und vermutlich auch eines verminderten Anteils der Kleinunternehmen am Gesamtgewinn aller Unternehmen) lag der Verteilungsquotient der kleinen Unternehmen nur 3 Prozentpunkte über dem Durchschnitt aller Unternehmen und 7 Prozentpunkte über dem Verteilungsquotienten der Großunternehmen. Die mittleren Unternehmen wurden 1980 leicht überdurchschnittlich von der Gewerbesteuer getroffen.
2. Wegen der eingeschränkten Aussagefähigkeit der für 1970 ermittelten gesetzlichen Sozialabgaben stützen sich folgende Bemerkungen zu den gesetzlichen Sozialabgaben auf die Ergebnisse der Jahre 1975 und 1980. Demnach werden von den gesetzlichen Sozialabgaben insbesondere die mittleren Unternehmen getroffen. Anders als 1975 werden 1980 auch die kleinen Unternehmen überdurchschnittlich zur Gesamtheit aller Unternehmen von den gesetzlichen Sozialabgaben getroffen. Am geringsten belastet durch die gesetzlichen Sozialabgaben werden, bezogen auf ihren Umsatz, die Großunternehmen.

3. Die Vermögensteuer ist die einzige Abgabe, bei der die relative (d. h. auf den Umsatz bezogene) Belastung der Großunternehmen deutlich über der relativen Belastung der kleinen und mittleren Unternehmen liegt. Die überdurchschnittliche relative Belastung der Großunternehmen durch die Vermögensteuer wurde durch die Vermögensteuerreform des Jahres 1974 noch verstärkt.
4. Größere Unsicherheiten sind mit den Verteilungsquotienten der Einkommen- und Körperschaftsteuer verbunden. Abgesehen von der Problematik des verwendeten Verteilungsmodus der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die Unternehmensgrößenkategorien¹⁴, unterliegt die unternehmensgrößenspezifische Ertragslage erheblichen Schwankungen (vgl. auch S. 253 ff). Durch die Zugrundelegung der Gewinnverhältnisse der Klein-, Mittel- und Großunternehmen des Jahres 1977 in den Jahren 1975 und 1980 kann es zu nicht unwesentlichen Abweichungen von den hier unterstellten Verteilungsquotienten kommen. Da jedoch das benötigte statistische Material außer für 1970 nur noch für 1977 vorlag, läßt sich der mögliche Fehler nicht vermeiden, wenn man zu einer Aussage gelangen will. Wird die unternehmensgrößenspezifische Ertragslage des Jahres 1977 den Jahren 1975 und 1980 zugrunde gelegt, dann werden 1975 und 1980 kleine Unternehmen durchschnittlich, große Unternehmen leicht überdurchschnittlich und mittlere Unternehmen deutlich unterdurchschnittlich belastet. Zu den gewonnenen Ergebnissen ist nachdrücklich anzumerken, daß die in der vorliegenden Untersuchung aufgrund der Datenlage notwendige Vorgehensweise (insbesondere) die Änderungen im Einkommensteuerrecht im Untersuchungszeitraum nicht berücksichtigen kann. Maßnahmen wie zum Beispiel die Änderung des Einkommensteuertarifs und zahlreiche Anhebungen von Frei-, Höchst- und Pauschbeträgen, die insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen entlastet haben dürften, konnten daher nicht einbezogen werden.

14 Vgl. S. 243 ff.

5. Bei den Subventionen ist von einer sehr starken Benachteiligung der kleinen Unternehmen in allen Untersuchungsjahren auszugehen, wobei schon 1970, bezogen auf ihren Umsatz, eine weit unterdurchschnittliche Begünstigung vorgelegen haben dürfte. Während Subventionen den mittleren Unternehmen vor 1980 noch überdurchschnittlich zugute kamen (zumindest bezogen auf mittlere Unternehmen als rechtliche Einheiten), wurden sie 1980 deutlich unterdurchschnittlich begünstigt.

Eine weitere Aussage für das Jahr 1980 kann getroffen werden, wenn die Verteilungsquotienten der zusammengefaßten Abgaben der Jahre 1975 und 1980 gegenübergestellt werden und mit den totalen Verteilungsquotienten dieser Jahre verglichen werden (vgl. Tabelle 94).

Tabelle 94: Verteilungsquotienten der Abgaben und totale Verteilungsquotienten in den Jahren 1975 und 1980

Unternehmen	Verteilungsquotient der Abgaben		totaler Verteilungsquotient	
	1975	1980	1975	1980
klein	1,02	1,02	1,09	1,13
mittel	1,07	1,02	1,07	1,07
groß	0,96	0,98	0,92	0,90

Während es bei den Verteilungsquotienten der zusammengefaßten staatlichen Abgaben 1980 im Verhältnis zu 1975 zu einer starken Angleichung gekommen ist, bestehen bei den totalen Verteilungsquotienten 1980 größere Unterschiede, als dies noch 1975 der Fall war. Die 1980 gegenüber 1975 verbesserte Position der kleinen und mittleren Unternehmen bezüglich der staatlichen Abgaben wurde 1980 durch die Subventionen nicht nur kompensiert, sondern sogar überkompensiert.

Wie bereits erwähnt, kann eine Benachteiligung (bezogen auf die Nettobelastung), von kleinen und mittleren Unternehmen in dem Ausmaß, wie sie von Hamer festgestellt wurde, nicht bestätigt werden¹⁵.

Wenngleich eine unmittelbare Gegenüberstellung der im Beitrag von Hamer ermittelten zahlenmäßigen Gesamtergebnisse mit den zahlenmäßigen Gesamtergebnissen der vorliegenden Untersuchung nicht sinnvoll erscheint, da insbesondere die Untersuchungsjahre und die erfaßten Wirtschaftszweige voneinander abweichen, so können dennoch einige Anmerkungen zu den von Hamer gewonnenen Resultaten gemacht werden.

Als Basis der Verteilung der Gewerbesteuer auf Unternehmensgrößenkategorien im Jahre 1974 verwendet Hamer die Gewerbesteuerstatistik des Jahres 1970. Insbesondere die Übertragung der Gewerbeertragsverhältnisse des Jahres 1970, in dem die kleinen Unternehmen im Verhältnis zu den anderen Unternehmensgrößenkategorien sehr hohe Gewerbeerträge erzielten, erscheint problematisch. Nach den in der vorliegenden Arbeit angestellten Berechnungen dürfte zudem die obere Grenze für mittlere Unternehmen (gemessen am Gewerbekapital) zu hoch angesetzt sein, was dazu führt, daß den kleinen und mittleren Unternehmen (allerdings nur in geringem Umfang) zuviel Gewerbesteuer als auch Einkommen- und Körperschaftsteuer zugeordnet wird.

Der von Hamer verwendete Verteilungsschlüssel für die von ihm ermittelten gesetzlichen Sozialabgaben der Arbeitgeber orientiert sich an der Anzahl der Beschäftigten in den Unternehmensgrößenkategorien. Damit werden die gesetzlichen Sozialabgaben der Arbeitgeber nicht nur auf Arbeitnehmer, sondern auch auf Arbeitgeber verteilt, wodurch mittleren und insbesondere kleinen Unternehmen zuviel gesetzliche Sozialabgaben zugewiesen werden. Außerdem geht Hamer damit implizit von der

¹⁵ Diese Aussage bezieht sich auf die formale Inzidenz, das heißt, daß mögliche Überwälzungsvorgänge noch nicht berücksichtigt wurden.

Annahme aus, daß in allen Unternehmensgrößenklassen gleich hohe gesetzliche Sozialaufwendungen je Arbeitnehmer anfallen. Tatsächlich überwiegen jedoch mit zunehmender Unternehmensgröße steigende gesetzliche Sozialabgaben je Arbeitnehmer. Auch dadurch werden kleinen und mittleren Unternehmen von Hamer zuviel und Großunternehmen zuwenig gesetzliche Sozialabgaben zugesprochen.

Zur Vermögensteuerbelastung kleiner, mittlerer und großer Unternehmen ist anzumerken, daß von Hamer drei bedeutende Einflußgrößen vernachlässigt wurden. Es handelt sich dabei um die Freibeträge für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, die Doppelbelastung des Betriebsvermögens nichtnatürlicher Personen und die für natürliche und juristische Personen unterschiedliche Steuersätze. Der von Hamer ermittelte Anteil der kleinen und mittleren Unternehmen am Aufkommen der die Unternehmen belastenden Vermögensteuer fällt dadurch erheblich überhöht aus.

Bei der Ermittlung und der Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf Unternehmensgrößenkategorien mußte im Prinzip auch die von Hamer gewählte Vorgehensweise eingeschlagen werden. Während aber Hamer die unternehmensgrößenspezifischen Gewinnverhältnisse des Jahres 1970 dem Jahre 1974 zugrunde legt, wurden in der vorliegenden Untersuchung die unternehmensgrößenspezifischen Gewinnverhältnisse des Jahres 1970 dem gleichen Jahr und die des Jahres 1977 den Jahren 1975 und 1980 unterstellt. Zusätzlich wird im nächsten Abschnitt die unternehmensgrößenspezifische Einkommen- und Körperschaftsteuerverteilung variiert.

Die vorliegende Untersuchung stützt sich bei der Verteilung der Subventionen auf Unternehmensgrößenkategorien auf eine partielle empirische Untersuchung, die gezielt auf eine unternehmensgrößenspezifische Subventionsverteilung abstellt, während Hamer die Verteilung der Subventionen entsprechend den Größenstrukturen der

die Subventionen empfangenden Branchen vornimmt. In beiden Fällen bleibt jedoch die exakte Begünstigung letztlich ungewiß.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, daß - trotz bestehender Unsicherheiten bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie den Subventionen - Hamer den kleinen und mittleren Unternehmen bei einigen Abgaben tendenziell eine zu hohe Zahllast zugeordnet hat.

Aufgabe des nächsten Abschnitts ist es festzustellen, wie sich das Gesamtergebnis verändert, wenn

- vom Prinzip der formalen Inzidenz abgewichen wird, indem unterschiedliche Annahmen zur Steuerüberwälzung getroffen werden,
- unterschiedliche Verteilungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer und
- unterschiedliche Verteilungen der Subventionen auf Unternehmensgrößenkategorien unterstellt werden.

B. Der Einfluß alternativer Annahmen zur Steuerüberwälzung, zur Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuer und zur Subventionsverteilung auf das Gesamtergebnis

Die eben getroffenen Aussagen stützen sich (in der Regel) auf die ermittelten nichtmarktlichen Zahlungsvorgänge zwischen Unternehmen und dem Staat. Daneben wurde zunächst - mangels genauerer Kenntnisse - von einer proportionalen Belastung der in Unternehmen erwirtschafteten Gewinne durch die Einkommen- und Körperschaftsteuer ausgegangen. Es ist jedoch wahrscheinlich, daß Verschiebungen der Abgabenlast stattfinden beziehungsweise daß eine Weitergabe der vom Staat empfangenen monetären Hilfen erfolgt. Außerdem dürften die Unternehmensgewinne einer anderen als einer proportionalen Belastung im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer unterliegen. Tatsächlich wird daher eine andere Lastverteilung bestehen, als dies die formale Inzidenz und eine proportionale Gewinnbelastung durch die Einkommen- und Körperschaftsteuer anzeigen.

Da Erkenntnisse über die effektive Inzidenz der Subventionen allenfalls in Einzelfällen vorliegen¹⁶, ansonsten jedoch eine noch größere Ungewißheit als bei den Steuern besteht, sollen bei den Subventionen nur unterschiedliche Annahmen zur Subventionsverteilung getroffen werden, deren Einfluß auf das Gesamtergebnis im Jahre 1980 zusammen mit differierenden Annahmen zur Überwälzung von Abgabengruppen und zur Einkommen- und Körperschaftsteuerverteilung geprüft werden soll.

Ausgehend von der Feststellung, daß keine positiven Aussagen über ein charakteristisches, auf Unternehmensgrößen bezogenes Korrekturmaß der Steuerzahllast gemacht werden können¹⁷, werden im folgenden zunächst Überwälzungsannahmen zu einzelnen Abgabengruppen getroffen ohne Rücksicht auf die Unternehmens-

16 Einige bedeutende Annahmen zur Nutzenverlagerung bei den Subventionszahlungen wurden bereits an früherer Stelle gemacht. Sie betreffen insbesondere den Kohlepfennig und die Marktordnungsausgaben der Europäischen Gemeinschaft.

17 Vgl. Mackscheidt, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann, Unternehmensgrößenspezifische Distributionswirkungen..., S. 4.

größe. Änderungen der unternehmensgrößenspezifischen Belastung ergeben sich bei dieser Vorgehensweise daraus, daß die Unternehmensgrößenkategorien von einzelnen Abgaben (-gruppen) unterschiedlich belastet werden.

Bedingt durch die Notwendigkeit, die Einkommen- und Körperschaftsteuer als Ganzes auf die Unternehmensgrößenkategorien zu verteilen, können keine getrennten Überwälzungsannahmen für diese beiden Steuern getroffen werden. Die gesetzlichen Sozialabgaben, die Gewerbesteuer (einschließlich der mit ihr zusammen erfaßten Abgaben¹⁸) und die Vermögensteuer bilden eine zweite Gruppe, für die im folgenden der Begriff Kostensteuern verwendet wird. Bei dieser letztgenannten Gruppe von Abgaben wurde jedoch in einem zusätzlichen Schritt nochmals eine Aufteilung in die gesetzlichen Sozialabgaben und die restlichen Kostensteuern vorgenommen. Dies empfiehlt sich deshalb, weil bei der Gewerbesteuer und der Vermögensteuer durch Steuerrechtsänderungen, die auf eine Verminderung der Last hinwirken, die Überwälzungschancen gestiegen sind. Durch den ständigen Anstieg der gesetzlichen Sozialabgaben ist hingegen die Möglichkeit zu deren Überwälzung kurzfristig weniger günstig zu beurteilen.

Die Belastung der Unternehmen durch die Einkommen- und Körperschaftsteuer wurde bei einigen unterschiedlichen Überwälzungsgraden der Abgabegruppen unter der Annahme abgeleitet, daß mittlere Unternehmen höher als kleine, und große Unternehmen höher als mittlere Unternehmen belastet werden.

Bei der Bildung von Annahmen wurde wie folgt vorgegangen, wobei der Fall 1 (vgl. Tabelle 95, S. 321) nochmals die im Abschnitt A dargestellten Ergebnisse wiedergibt:

- Zunächst wurde, ausgehend von der formalen Inzidenz der Abgaben, die Verteilung der Subventionen auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen variiert (Fälle 2 und 3). In den Fällen 4 bis 14 wurde wiederum die sich auf Datenmaterial stützende

18 Vgl. S. 82 f.

Ausgangsverteilung zugrunde gelegt (vgl. S. 295 bzw. Fall 1)).

- Die Annahmen zur Steuerüberwälzung in den Fällen 5 bis 14 wurden durch zwei Überlegungen bestimmt. Zum einen wurde davon ausgegangen, daß zumindest langfristig eine Überwälzung der Kostensteuern stattfindet¹⁹, weshalb wenigstens eine 50 %ige Überwälzung dieser Abgaben angenommen wurde. Zum anderen wurde den vielfältigen Auffassungen zur Überwälzung gewinnabhängiger Steuern²⁰ Rechnung getragen, indem Überwälzungsgrade zwischen 0 und 75 % unterstellt wurden.

Da allgemein davon ausgegangen wird, daß die Wahrscheinlichkeit der Überwälzung von Kostensteuern in der Regel höher ist als die von gewinnabhängigen Steuern²¹, würde die Annahme höherer Überwälzungsgrade der Einkommen- und Körperschaftsteuer (eventuell in Verbindung mit einer gänzlichen Überwälzung der Kostensteuern) dazu führen, daß die Subventionsverteilung für die totalen Verteilungsquotienten fast allein bestimmend würde²². Als weitere Konsequenz würde sich ergeben, daß ab gewissen, sehr hohen Überwälzungsgraden die einzelnen Unternehmensgrößenkategorien mehr vom Staat an Subventionen erhielten, als sie an Abgaben bezahlen.

- Der Einfluß einer höheren Belastung der mittleren und großen Unternehmen pro DM Gewinn durch die Einkommen- und Körperschaftsteuer wurde in mehreren Fällen mit unterschiedlichen Überwälzungsgraden geprüft (Fälle 4, 8 und 14). Zur Berücksichtigung einer höheren Belastung der mittleren und großen Unternehmen wurde die Bemessungsgrundlage der mittleren Unternehmen um das 1,2fache und die der Großunternehmen um das 1,4fache erhöht. Entsprechend der veränderten Anteile der

19 Vgl. S. 36 f.

20 Vgl. S. 35 f.

21 Vgl. ebenda.

22 Vgl. hierzu die Verteilungsquotienten der Subventionen auf S. 295. Dabei ist zu bedenken, daß bei den Subventionen ein hoher Verteilungsquotient eine überdurchschnittliche Begünstigung darstellt

Unternehmensgrößenkategorien an der so veränderten Bemessungsgrundlage wurde ihnen Einkommen- und Körperschaftsteuer zugewiesen. Würden die kleinen Unternehmen z. B. mit 35 % von der Einkommen- und Körperschaftsteuer getroffen, so würde dies einer Belastung der mittleren Unternehmen von 42 % und einer Belastung der großen Unternehmen von 49 % entsprechen²³.

In Tabelle 95 sind die unterstellten Fälle von Überwälzung, Subventionsverteilung und Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuer mit den sich daraus ergebenden totalen Verteilungsquotienten dargestellt. Anhand der totalen Verteilungsquotienten der Tabelle 95 kann folgendes festgestellt werden:

1. Die kleinen Unternehmen werden unabhängig vom Überwälzungsgrad der Steuern überdurchschnittlich belastet, wobei mit steigenden Überwälzungsgraden die Verteilungsquotienten der Kleinunternehmen noch zunehmen. Dies ist insbesondere auf die wachsende Bedeutung der für die kleinen Unternehmen ungünstigen Subventionsverteilung bei durch die Überwälzung abnehmender Steuerlast zurückzuführen. Auch eine höhere als die im Fall 1 angenommene Beteiligung der kleinen Unternehmen an den Subventionen führt zu keiner wesentlichen Verbesserung ihrer Lage (Fall 3). Die Berücksichtigung der Höherbelastung der Gewinne mittlerer und großer Unternehmen im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer (Fälle 4, 8 und 14) führt zu einer gewissen Abschwächung der überdurchschnittlichen Belastung der kleinen Unternehmen. Insbesondere bei höheren Überwälzungsgraden (Fälle 8 und 14) bleibt jedoch eine starke Höherbelastung der kleinen Unternehmen bestehen.
2. Ähnlich eindeutig wie die Lage der kleinen Unternehmen ist auch die Situation der Großunternehmen, die in allen der angenommenen Fälle deutlich unterdurchschnittlich belastet werden. Im Gegensatz zu den kleinen Unternehmen nimmt ihr Verteilungsquotient mit sehr hohen Überwälzungsgraden der staatlichen Abgaben sehr geringe Werte an (vgl. die Fälle

²³ Der genannten Variation der Bemessungsgrundlage entspricht zum Beispiel auch eine Belastung von 38 %, 45,6 % und 53,2 % der Klein-, Mittel- und Großunternehmen.

Tabelle 95: Der Einfluß unterschiedlicher Annahmen zur Steuerüberwälzung, zur Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuer und zur Subventionsverteilung auf die totalen Verteilungsquotienten von Klein-, Mittel- und Großunternehmen¹

Fall	Überwälzungsgrad ² der Kostensteuern %	Überwälzungsgrad der Einkommen- und Körperschaftsteuer %	Anteil am Subventionsvolumen der kleinen Unternehmen %	Anteil am Subventionsvolumen der mittleren Unternehmen %	Anteil am Subventionsvolumen der großen Unternehmen %	Totale Verteilungsquotienten der kleinen Unternehmen	Totale Verteilungsquotienten der mittleren Unternehmen	Totale Verteilungsquotienten der großen Unternehmen
1	0	0	4,1	16,7	79,2	1,13	1,07	0,90
2	0	0	2,05	8,35	89,60	1,14	1,11	0,87
3	0	0	6,2	25,1	68,7	1,12	1,02	0,93
4	0	4	4,1	16,7	79,2	1,07	1,05	0,94
5	50	0	4,1	16,7	79,2	1,21	1,04	0,88
6	50	25	4,1	16,7	79,2*	1,24	1,07	0,84
7	75	25	4,1	16,7	79,2	1,38	1,05	0,78
8	75	25 ⁴	4,1	16,7	79,2	1,22	1,02	0,87
9	75	50	4,1	16,7	79,2	1,51	1,13	0,68
10	50/100 ³	25	4,1	16,7	79,2	1,30	1,08	0,81
11	50/100 ³	50	4,1	16,7	79,2	1,36	1,14	0,75
12	75/100 ³	50	4,1	16,7	79,2	1,65	1,16	0,59
13	75/100 ³	75	4,1	16,7	79,2	2,13	1,42	0,23
14	75/100 ³	75 ⁴	4,1	16,7	79,2	1,98	1,39	0,32

1 Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, des Groß- und Einzelhandels, des Verkehrssektors (ohne Bundesbahn) und des Gastgewerbes.

2 Enthalten sind die gesetzlichen Sozialabgaben, die Vermögensteuer, die Gewerbesteuer sowie für das Produzierende Gewerbe zusätzlich die Grundsteuer, die Wechselsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und Gebühren und Beiträge.

3 Der erste Prozentsatz bezieht sich auf die gesetzlichen Sozialabgaben, der zweite auf die restlichen hier erfaßten Kostensteuern (vgl. Fußnote 2).

4 Die Bemessungsgrundlage der mittleren Unternehmen wurde um das 1,2fache und die der Großunternehmen um das 1,4fache erhöht. Dies entspricht einer Belastung der Klein-, Mittel- und Großunternehmen von z. B. 35 %, 42 % und 49 %.

13 und 14). Selbst bei unterstellter höherer Belastung der Gewinne der Großunternehmen werden diese - je nach Überwälzungsgrad - deutlich bis sehr stark unterdurchschnittlich belastet.

3. Bei den mittleren Unternehmen weisen die Verteilungsquotienten auf eine leicht bis deutlich überdurchschnittliche Belastung hin. In allen Fällen werden die mittleren Unternehmen höher als die Großunternehmen belastet, allerdings nicht in dem Umfang wie die kleinen Unternehmen.

Aufgrund der angestellten Überlegungen steht - bezogen auf den Umsatz - eine deutlich überdurchschnittliche Netto-Belastung der kleinen und eine deutlich unterdurchschnittliche Belastung der großen Unternehmen außer Frage. Auch die Zwischenposition der mittleren Unternehmen, die deutlich höher als die Großunternehmen, aber auch deutlich geringer als die Kleinunternehmen belastet werden, kommt klar zum Ausdruck.

Abschließend soll noch die Frage beantwortet werden, wie sich die Verteilungsquotienten von Klein-, Mittel- und Großunternehmen entwickeln würden, wenn bei den kleinen und mittleren geringere und bei den Großunternehmen höhere Überwälzungsgrade unterstellt würden. Dazu wurde angenommen, daß die Kostensteuern von kleinen und mittleren zu 70 % und von großen Unternehmen zu 90 % überwälzt werden. Bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer wurde zunächst wie in den Fällen 4, 8 und 14 angenommen, daß eine DM Gewinn bei den mittleren Unternehmen höher als bei den kleinen und bei den großen Unternehmen höher als bei den mittleren belastet wird. Anschließend wurde für kleine und mittlere Unternehmen ein Überwälzungsgrad von 40 % und für Großunternehmen ein solcher von 60 % zugrunde gelegt. Die auf der Grundlage dieser Annahmen berechneten Verteilungsquotienten würden die bestehende ungleiche Lastverteilung nochmals verschärfen. Die Verteilungsquotienten von Klein-, Mittel- und Großunternehmen würden in dem unterstellten Fall Werte von 1,87, 1,58 und 0,10 annehmen.

C. Zur Aussagefähigkeit des Verteilungsquotienten als wirtschaftspolitische Entscheidungshilfe

Abschließend soll auf die Frage eingegangen werden, inwieweit der Verteilungsquotient als Instrument zur Beurteilung der unternehmensgrößenspezifischen (Netto-)Belastung geeignet ist. Dabei soll zunächst auf einige methodische Mängel des totalen Verteilungsquotienten an sich hingewiesen werden:

- Der totale Verteilungsquotient läßt keine Aussagen über die Höhe der absoluten bzw. relativen (d. h. zum Beispiel sich auf den Umsatz beziehenden) Nettobelastung zu.
- Der in dieser Untersuchung ermittelte totale Verteilungsquotient bezieht sich auf eine Vielzahl von Branchen und stellt damit einen Durchschnittswert dar. Aussagen über die Situation in einzelnen Branchen sind dadurch nicht möglich. Insbesondere bei stark divergierenden Verhältnissen zwischen den Wirtschaftszweigen steigt die Problematik einer Durchschnittsbetrachtung.
- Die isolierte Feststellung, eine Unternehmensgrößenkategorie würde bezogen auf den Umsatz annähernd durchschnittlich belastet, verdeckt unter Umständen den Tatbestand, daß die anderen Unternehmensgrößenkategorien deutlich überdurchschnittlich belastet werden. Es ist daher sinnvoll, ergänzend Indizes zu berechnen, wobei der Verteilungsquotient der Unternehmensgrößenkategorie mit dem niedrigsten Verteilungsquotienten gleich eins gesetzt wird.
- Eine Antwort auf die Frage nach den Ursachen einer ungleichen (relativen) Nettobelastung kann der totale Verteilungsquotient nicht geben. Dazu bedarf es vielmehr der Berechnung von partiellen, sich auf einzelne Abgaben und auf die Subventionen beziehenden, Verteilungsquotienten.

Darüber hinaus ist zu den partiellen und totalen Verteilungsquotienten anzumerken, daß die Aussagefähigkeit dieser Indikatoren wesentlich von den eingegebenen Daten abhängt. Einschränkungen ergeben sich diesbezüglich insbesondere aus folgenden Punkten:

- Datenlücken bestehen bei einigen Statistiken (insbesondere bei der Kostenstrukturstatistik des Produzierenden Gewerbes und den Personal- und Personalnebenkostenerhebungen) hinsichtlich der Erfassung von sehr kleinen Unternehmen. Die kleinen Unternehmen mußten daher zum Teil mit Hilfsrechnungen erfaßt werden.
- Wie bereits erwähnt, stellen die ermittelten Gesamtergebnisse einen Durchschnittswert dar, der durch die - zum Teil recht unterschiedlichen - Verhältnisse in einer Vielzahl von Branchen bestimmt wird. Die Aussage, mittlere und insbesondere kleine Unternehmen würden generell auf allen Märkten, bezogen auf ihren Umsatz, netto (das heißt nach Abzug der Subventionen) höher belastet als große Unternehmen, ist daher nicht statthaft. Das Ergebnis sagt daher nichts über die durch Abgaben und Subventionen geschaffenen Wettbewerbsverzerrungen von Klein-, Mittel- und Großunternehmen auf einzelnen Märkten aus, da hierbei die direkten Konkurrenzbeziehungen auf einzelnen Märkten relevant sind.
- Bei der Interpretation der Ergebnisse ist zu beachten, daß nicht sämtliche Wirtschaftszweige in die Untersuchung einbezogen werden konnten, da dies an dem zur Verfügung stehenden Datenmaterial scheitert.
- Die Belastung der Unternehmen durch Personalsteuern ist häufig nur näherungsweise zu ermitteln. Hinzu kommt besonders bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer das Problem der Verteilung der Steuerschuld auf Klein-, Mittel- und Großunternehmen. Dieser Schwierigkeit wurde in der vorliegenden Untersuchung mit der Variation der Verteilung der Einkommen- und Körperschaft-

steuer auf Unternehmensgrößenkategorien zu begegnen versucht.

- Über die Verteilung der Subventionen auf Unternehmensgrößenkategorien liegen (bisher) keine genauen Erkenntnisse vor. Aussagen zur unternehmensgrößenspezifischen Subventionsverteilung beruhen daher zum Teil auf partiellen Untersuchungen, zum Teil bauen sie auf der sektoralen Subventionsverteilung in Verbindung mit groben individuellen Schätzungen auf. Auch die vorliegende Untersuchung gelangt nur mittels einer Näherungslösung zu Aussagen über die unternehmensgrößenspezifische Subventionsverteilung. Zur Absicherung der Ergebnisse wurde diese Verteilung jedoch im Schlußkapitel variiert.
- Bedingt durch die Verfügbarkeit des statistischen Materials konnten keine neueren Ergebnisse als für das Jahr 1980 ermittelt werden. Diese können jedoch nicht ohne weiteres auf das Jahr 1984 übertragen werden. Vielmehr ist zu berücksichtigen, daß es zwischen 1980 und 1984 zu einigen mittelstandspolitisch relevanten Änderungen gekommen ist. Die wichtigsten Steuerrechtsänderungen sind:

1. Gewerbesteuer

- Einführung eines Freibetrags für Dauerschulden von 50 000 DM. Der übersteigende Betrag wird zu 50 % angesetzt.
- Für das Gewerbekapital wird ein Freibetrag von 120 000 DM gewährt.

2. Einkommen- und Körperschaftsteuer

- Ausdehnung des Verlustrücktrages auf zwei Jahre.
- Erhöhung des Verlustabzugs auf 10 Mill. DM.
- Einführung einer Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe in Höhe von 10 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten.

3. Vermögensteuer

- Bei der Ermittlung des Gesamtvermögens nach dem Bewertungsgesetz bleibt das Betriebsvermögen bis zu einem Betrag von 125 000 DM außer Ansatz. Der übersteigende Teil ist mit 75 % anzusetzen.
- Der Steuersatz für juristische Personen wird auf 0,6 % gesenkt.

Aus der Sicht der kleinen und mittleren Unternehmen leisten diese Änderungen einen Beitrag zur Verringerung der Ungleichbehandlung der Unternehmensgrößenkategorien.

Die Entwicklung der gesetzlichen Sozialabgaben ist im Zeitraum 1981 bis 1984 durch steigende Beitragssätze und Beitragsbemessungsgrenzen gekennzeichnet. Diese Änderungen führen zu einer verstärkten Belastung der arbeitsintensiveren Produktion der mittleren und kleinen Unternehmen.

Im Gegensatz zur Steuerpolitik sind bei der Subventionspolitik keine Anzeichen erkennbar, daß sich per Saldo an der Begünstigung der Großunternehmen wesentliches geändert hat.

- Die einzige für alle erfaßten Wirtschaftszweige und für Unternehmensgrößenklassen verfügbare Bezugsgröße zur Bildung der relativen Belastung war der Umsatz. Andere geeignete Bezugsgrößen, wie zum Beispiel der Bruttoproduktionswert und die Wertschöpfung, standen nur begrenzt zur Verfügung (vgl. S. 44 f. und S. 99 ff.). Die Berechnungen im Rahmen der Gewerbesteuer ergaben dabei keine grundlegend anderen Ergebnisse als beim Umsatz (vgl. Tabelle 23, S. 100).
- Von den hier ermittelten Verteilungsquotienten und Aussagen kann nicht erwartet werden, daß sie die tatsächlichen Verhältnisse mit exakten Zahlen belegen. Die ermittelten Ergebnisse sollen vielmehr die Situation der Unternehmensgrößenkategorien der Tendenz nach darstellen.

Doch selbst unter der Annahme, daß alle monetären Transaktionen zwischen den Unternehmen und dem Staat, bei denen sich die Unternehmen und der Staat nicht als Marktpartner gegenüberreten, befriedigend erfaßt werden, gibt der in dieser Arbeit berechnete totale Verteilungsquotient nicht die Gesamtheit der stattfindenden Be- und Entlastung von Unternehmen und Unternehmensgrößenkategorien durch den Staat wieder.

Für eine umfassende Beurteilung der Be- und Entlastung kleiner, mittlerer und großer Unternehmen durch die öffentliche Hand wäre es erforderlich, sämtliche staatliche Aktivitäten in die Überlegungen einzubeziehen, zumal das Spektrum von Maßnahmen, dessen sich der Staat zur Erfüllung seiner Ziele bedient, sehr breit ist.

Beispielhaft können folgende Maßnahmen genannt werden²⁴:

- direkte Preis- und Mengenregelungen (Kontingente),
- Marktzugangsregelungen,
- unentgeltliche Verwaltungstätigkeit für den Staat,
- Verkauf verbilligter Güter bzw. unentgeltliche Bereitstellung von Gütern durch den Staat,
- Käufe zu überhöhten Preisen,
- Außenhandelsschutz²⁵.

24 Vgl. hierzu auch die synoptische Darstellung strukturwirksamer staatlicher Maßnahmen in: Jüttermeyer, Karl H., Lammers, Konrad, u. a., Auswirkungen ..., S. 8 - 10, sowie die bei Allewell systematisierten staatlichen Förderungsmaßnahmen. Vgl. Allewell, Karl, Artikel Staatliche Finanzhilfen ..., Sp. 1656.

25 Zum Vergleich der Protektion durch Subventionen und Zölle vgl. Jüttermeyer, Karl H., Lammers, Konrad, Subventionen ..., S. 19 ff.

D. Forderungen an eine Verbesserung der statistischen Grundlagen

Wird eine Erweiterung der Aussagemöglichkeiten zu unternehmensgrößenspezifischen Fragestellungen angestrebt, so sind die Voraussetzungen für empirische Forschungsarbeiten der vorliegenden Art zu verbessern. Vor allem die Erfüllung folgender Forderungen wäre diesbezüglich wünschenswert:

- Erhöhung der Aussagefähigkeit der Haushaltspläne der öffentlichen Hand bezüglich der Verwendung der Haushaltsmittel unter besonderer Beachtung unternehmensgrößenspezifischer Belange. Genaue Kenntnisse der unternehmensgrößenspezifischen Subventionsverteilung wären wohl nur dann erzielbar, wenn bei der Subventionsvergabe die Unternehmensgröße miterfaßt würde.
- Durchführung einer seit längerem überfälligen Arbeitsstättenzählung, wie sie letztmalig für das Jahr 1970 vorliegt.
- Erfassung auch der sehr kleinen Unternehmen im Rahmen der Kostenstrukturstatistik des Produzierenden Gewerbes und der Personal- und Personalnebenkostenerhebungen.
- Eine raschere Veröffentlichung der Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Vermögensteuerstatistik nach den Erhebungsjahren.
- Wiedereinführung einer Statistik - wie zum Beispiel der Gewerbesteuerstatistik -, die insbesondere Auskunft über die Ertrags- und Vermögenslage von Unternehmen und Unternehmensgrößenklassen gibt²⁶.
- Ausdehnung der Kostenstrukturserhebungen auch auf bisher nicht erfaßte Wirtschaftszweige.

26 Wie bereits erwähnt, plant das Bundesfinanzministerium die Veröffentlichung einer der Gewerbesteuerstatistik ähnlichen Statistik über das Jahr 1981 im Herbst 1984.

Anhang 1 : Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer und anderer "Kostensteuern" auf der Basis des Umsatzes der Unternehmensgrößenklassen ab 20 Beschäftigten für ausgewählte Wirtschaftsgruppen des Produzierenden Gewerbes 1975 (ohne das Produzierende Handwerk)¹

Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	10	21	25	27	28	29	3011	40	53	55	59	3021
20 - 49	0,97	2,55	1,27	0,63	1,60	1,58	1,28	1,10	1,39	1,17	1,22	1,43
50 - 99	0,70	1,77	1,10	0,71	0,97	1,20	0,98	0,85	1,21	1,91	0,96	1,15
100 - 199	1,02	1,96	0,91	1,11	0,70	1,29	1,11	0,85	0,76	0,72	0,73	0,95
200 - 499	0,84	1,37	1,00	0,80	0,91	1,22	1,13	0,95	0,86	0,71	1,04	0,93
500 - 999	1,01	0,63	0,75	0,69	0,93	0,77	0,93	0,97	1,00	1,23	1,23	1,09
1 000 u. mehr	1,04	1,02	0,87	1,02	1,04	0,87	0,87	1,02	0,69	1,04	0,97	0,86

	3025	31	32	33	34	35	36	37	38	50	39	51
20 - 49	1,15	1,56	1,39	1,85	2,37	1,38	1,44	1,36	1,28	0,86	1,18	1,84
50 - 99	1,18	1,52	1,22	0,91	2,69	3,10	1,37	2,66	1,23	0,59	0,88	1,36
100 - 199	0,84	1,39	1,09	1,26	1,03	1,95	1,52	1,14	1,00	0,31	1,03	1,25
200 - 499	0,89	1,41	1,18	0,86	1,08	1,12	1,26	0,91	1,00	0,43	0,97	1,27
500 - 999	0,77	1,53	0,96	0,90	1,18	1,56	1,20	0,57	0,85	1,03	0,95	0,98
1 000 u. mehr	1,93	0,61	0,87	1,00	0,94	0,89	0,89	0,73	0,85	1,03	0,95	0,81

	52	54	56	57	58	61	62	63	64	68	69	Baugew. (1976)
20 - 49	1,34	1,34	1,45	0,96	1,08	1,29	1,37	1,24	1,19	1,01	1,53	1,45
50 - 99	1,24	1,10	1,14	1,03	1,17	0,83	1,32	1,14	1,07	0,94	1,47	1,21
100 - 199	1,31	1,08	1,17	0,96	1,30	0,60	0,90	1,05	1,04	0,88	0,97	1,03
200 - 499	1,10	0,83	0,93	1,15	0,90	1,25	0,90	0,95	0,99	0,99	2,13	0,91
500 - 999	1,18	1,02	1,07	0,82	0,75	-	0,90	0,89	0,92	0,93	0,36	0,73
1 000 u. mehr	0,80	0,76	0,77	0,99	0,85	-	1,01	1,01	1,15	1,15	1,00	0,46

1 Angegeben mit der Nummer der Systematik der Wirtschaftszweige, Fassung für die Statistik im Produzierenden Gewerbe. Vgl. hierzu die übernächste Seite.

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 4, Reihe 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 6.1, 1975..., Reihe 5.3 1976 ..., und eigene Berechnungen.

noch

Anhang 1 : Verteilungsquotienten der Gewerbesteuer und anderer "Kostensteuern" auf der Basis des Umsatzes der Unternehmensgrößenklassen ab 20 Beschäftigten für ausgewählte Wirtschaftsgruppen des produzierenden Gewerbes 1980

Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	10	21	22	25	27	28	29	3011	3015	40	53	55
20 - 49	1,10	2,56		1,32	0,83	1,30	1,94			1,36	1,39	0,88
50 - 99	0,91	3,27	0,55	1,08	0,81	0,69	1,48	0,84	1,26	1,05	1,06	0,52
100 - 199	1,06	3,06	0,20	0,98	0,82	1,17				1,02	0,65	1,38
200 - 499	1,14	2,17	0,51	0,79	0,82	0,59	1,12	1,22	1,22	0,86	0,98	0,79
500 - 999	0,80	0,96	0,31	0,66	1,57	1,13	1,09	0,62	0,70	1,00	1,02	0,98
1 000 u. mehr	1,00		1,07	1,01	1,00	1,05	0,72		0,70			

	59	3021	3025	31	32	33	34	36	37	38	50	39
20 - 49			1,40	1,74	1,42	0,93	2,59	1,53	1,60	1,21		1,01
50 - 99		1,21	1,27	1,12	1,35	1,15	2,06	1,39	1,43	0,94	0,85	0,98
100 - 199	1,40	0,79	0,97	1,11	1,28	1,48	1,27	1,38	1,34	1,06		0,99
200 - 499		1,12		1,63	0,96	1,02	0,76	1,24	0,85	0,99		0,97
500 - 999	1,27	0,98	0,74	1,12	0,98	0,73	0,95	1,31	0,55	1,19	1,01	1,13
1 000 u. mehr	0,89	0,78	0,38	0,53	0,87	0,99		0,87	0,76	0,78		0,97

	51	52	54	56	57	58	62	63	64	68	69	Baugew.
20 - 49	1,80	1,16	1,17	1,31	1,05	1,31	1,20	1,37	1,08	0,89	1,38	1,23
50 - 99	1,46	0,99	0,96	1,12	1,12			1,32	0,96	0,93	1,07	1,22
100 - 199	1,06	0,92	0,97	0,93	1,01	1,09	0,91	1,13	1,08	0,79	0,49	1,20
200 - 499	0,84	0,64	0,98	1,07	0,81	0,71		0,86	1,05	0,84	0,57	0,93
500 - 999	1,37	0,76	0,94	0,72	0,81	1,04	0,77	0,84	0,82	1,11	1,00	0,69
1 000 u. mehr	0,88	1,15	1,01	0,91	0,95	0,77	1,04	1,00	0,95	1,26		0,37

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 4, Reihe 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 5.3, 6.1 1980 ...
und eigene Berechnungen.

noch Anhang 1:

Nummer der Systematik
der Wirtschaftszweige,
Fassung für die Sta-
tistik im Produzie-
renden Gewerbe (SYPRO)

Wirtschaftszweige

10	Energie- und Wasserversorgung
21	Bergbau
22	Mineralölverarbeitung
25	Gewinnung und Verarbeitung von Steinen und Erden
27	Eisenschaffende Industrie
28	Nichteisen-Metallerzeugung, Nichteisen-Metallhalbzeugwerke
29	Gießerei
3011	Stabzieherei, Kaltwalzwerke
3015	Drahtzieherei (einschließlich Herstellung von Drahterzeugnissen)
40	Chemische Industrie
53	Holzverarbeitung
55	Zellstoff-, Holzschliff-, Papier- und Pappe- erzeugung
59	Gummiverarbeitung
3021	Herstellung von Gesenk- und leichten Freiform- schmiedestücken, schweren Preßstücken
3025	Stahlverformung, anderweitig nicht genannte Oberflächenveredlung, Härtung
31	Stahl- und Leichtmetallbau, Schienenfahrzeugbau
32	Maschinenbau
33	Straßenfahrzeugbau, Reparatur von KFZ usw.
34	Schiffbau
35	Luft- und Raumfahrzeugbau
36	Elektrotechnik, Reparatur von Haushaltsgeräten
37	Feinmechanik, Optik, Herstellung von Uhren
38	Herstellung von Eisen-, Blech- und Metall- waren

noch Anhang 1:

Nummer der Systematik
der Wirtschaftszweige,
Fassung für die Sta-
tistik im Produzie-
renden Gewerbe (SYPRO)

Wirtschaftszweige

50	Herstellung von Büromaschinen, Datenver- arbeitungsgeräten und -einrichtungen
39	Herstellung von Musikinstrumenten, Spielwaren, Füllhaltern usw.
51	Feinkeramik
52	Herstellung und Verarbeitung von Glas
54	Holzverarbeitung
56	Papier- und Pappeverarbeitung
57	Druckerei, Vervielfältigung
58	Herstellung von Kunststoffwaren
61	Ledererzeugung
62	Lederverarbeitung
63	Textilgewerbe
64	Bekleidungsgewerbe
68	Ernährungsgewerbe
69	Tabakverarbeitung

Anhang 2 : Anzahl der Wirtschaftsgruppen des Produzierenden Gewerbes mit deutlich über- und unterproportionaler sowie ungefähr proportionaler Belastung durch die Gewerbesteuer und andere "Kostensteuern" 1980 und 1975 nach Unternehmensgrößenklassen ab 20 Beschäftigten

Unternehmen mit...bis... Beschäftigten	1980 Verteilungsquotienten mit Werten von			1975		
	<0,95	0,95-1,05	>1,05	<0,95	0,95-1,05	>1,05
20 - 49	5	2	25	2	3	28
50 - 99	7	5	20	7	4	22
100 - 199	9	6	17	9	9	15
200 - 499	15	9	8	14	7	12
500 - 999	16	7	9	16	8	9
1 000 u. mehr	12	17	3	18	13	2

Anhang 3: Verzeichnis der 1975 und 1980 zur Ermittlung der Gewerbesteuerzahllast des Großhandels herangezogenen Großhandelszweige

1975

Nummer der Systematik
der Wirtschaftszweige,
Stand 1970

Großhandel mit

40 10 4	Getreide, Saaten und Futtermitteln
40 16 0	lebendem Vieh
40 57 0	Mineralölerzeugnissen
40 64 5	Eisen, Stahl sowie mit Eisen- und Stahl- halbzeug (ohne Großhandel mit Roheisen)
40 74 0	Baustoffen
41 10 0	Nahrungs- und Genußmitteln verschiedener Art
41 11 5	Gemüse, Obst, Früchten und Gewürzen
41 14 7	Fleisch und Fleischwaren
41 19 5	Tabakwaren
41 20 0	Textilwaren verschiedener Art
41 40 0	elektrischen Erzeugnissen und Leuchten
41 60 3	Kraftfahrzeugteilen, -zubehör und -reifen
41 64 9	sonstigen Maschinen (ohne Großhandel mit Landmaschinen und Spezialmaschinen der Untergruppe 41 76)
41 80 0	pharmazeutischen Erzeugnissen und pharma- zeutischen Chemikalien

noch Anhang 3:

1980

Nummer der Systematik
der Wirtschaftszweige
mit Erläuterungen
Ausgabe 1979

Großhandel mit

401 11	Getreide, Saaten, Futter- und Düngemitteln (ohne ausgeprägten Schwerpunkt)
401 14	Getreide, Saaten und Futtermitteln
401 51	lebendem Vieh
405 70	Mineralölerzeugnissen
406 45	Eisen, Stahl, Eisen- und Stahlhalbzeug (ohne Roheisen)
407 40	Baustoffen, Bauelementen aus mineralischen Stoffen
411 10	Nahrungsmitteln, Getränken, Tabakwaren (ohne ausgeprägten Schwerpunkt)
411 25	Gemüse, Obst, Früchten
411 41	Milcherzeugnissen, Fettwaren
411 55	Fleisch, Fleischwaren
413 20	elektronischen Erzeugnissen, anders nicht genannt
416 14	Kraftfahrzeugteilen, -zubehör und -reifen

Anhang 4 : Zugrundegelegte einheitliche Anteile¹ der gesetzlichen Sozialabgaben² der Unternehmensgrößenklassen des Gast- und Verkehrsgewerbes (ohne die Deutsche Bundesbahn) an der Gesamtleistung in %

Gesamtleistung von ... bis unter ... DM	Gastgewerbe		Verkehrsgewerbe ⁵	
	1981	1977	1979	1975
20 000 - 50 000	0,13	0,14	0,7 ⁶	0,9
50 000 - 100 000	0,54	0,74	0,6	1,6
100 000 - 250 000	1,37	1,56	2,1	2,5
250 000 - 500 000	2,62	2,86	4,3	3,8
500 000 - 1 Mill.	3,65	3,60	4,7	4,2
1 - 2 Mill.	4,33	4,34	4,9	3,9
2 - 5 Mill.	5,30	4,98	4,3	3,8
5 - 10 Mill.	5,30 ³	5,12	3,7	3,2
10 - 25 Mill.	5,00 ³	5,00 ⁴	3,4	3,4
25 - 50 Mill.			3,9	3,3
50 - 100 Mill.			2,9	4,0
100 - 250 Mill.			2,7	2,7

1 Entstanden durch Gewichtung der Werte einzelner Zweige des Gast- bzw. Verkehrsgewerbes mit ihren Umsätzen.

2 Arbeitgeberanteile zur Kranken-, Renten-, Arbeitslosenversicherung und Berufsgenossenschaftsbeiträge.

3 Beruht allein auf dem unsicheren Wert des Zweiges Hotels.

4 Beruht allein auf dem Wert der Zweige Hotels, Hotels garnis und Gasthöfe.

5 Werte der Unternehmensgrößenklassen über 50 Mill. Umsatz konnten nur annähernd ermittelt werden.

6 Beruht allein auf dem Wert des Zweiges Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen im Nahverkehr.

Quelle: - Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 2, Reihe 1.5.1 und 1.5.2 1979 und 1975 sowie Reihe 1.4 1981 und 1977;

- ders., Umsatzsteuerstatistik verschiedene Jahrgänge ;

- unveröffentlichtes Material des Statistischen Bundesamtes zur Umsatzsteuerstatistik ;

- eigene Berechnungen .

Anhang 5 : Darlehen von Bund und Ländern nach Wirtschaftszweigen in 1 000 DM

Wirtschaftszweig	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
Land- u. Forstw.	355 101	373 410	197 903	266 359	401 677	412 629	402 398	386 383	373 769
Elektrizitätsvers.	512	526	479	12 599	14 447	14 522	13 505	10 343	10 008
Gasversorgung	2 391	7 689	18 451	27 287	17 256	11 109	10 440	11 924	10 997
Wasserversorgung	227	154	240	211	676	11 158	254	6 119	10 667
Kohlebergbau, Kokerei	27 061	30 639	20 451	9 002	6 000	6 000	6 001	6 001	6 001
Gew. v. Erdöl, Erdgas	0	0	0	1	1	0	0	0	0
Restlicher Bergbau	107	74	158	87	609	158	252	53	1 000
Chemische Industrie	29 765	31 116	25 064	22 441	28 549	32 833	29 038	38 677	38 091
Mineralölverarbeitung	16 468	74 210	23 462	37 780	206 024	236 493	168 731	168 114	200 857
Herst. v. Kunststoffw.	12 220	13 027	10 675	8 151	12 383	14 689	14 974	19 077	11 390
Gummiverarbeitung	3 667	2 882	2 335	1 789	2 674	3 306	3 498	4 833	4 101
Steine u. Erden	18 279	19 298	15 873	12 321	18 615	21 996	22 177	28 458	16 857
Feinkeramik	6 634	1 522	1 249	932	1 476	1 821	2 018	2 549	1 935
Herst., Verarb. v. Glas	2 350	2 197	1 818	1 326	2 094	2 621	3 024	3 835	2 885
Eisenschaffende Ind.	26 148	66 974	2 495	2 515	2 719	3 621	4 390	5 518	9 582
NE-Metallerzeugung	2 698	3 009	2 413	2 110	2 770	3 264	3 087	4 181	3 945
Gliessereien	8 238	5 098	4 139	3 222	4 667	5 582	5 676	7 246	5 531
Ziehereien, Kaltwalzw.	7 056	6 342	5 207	3 824	5 981	7 170	7 605	9 515	5 374
Stahlverformung	10 000	8 900	7 330	5 216	8 394	10 088	10 884	13 561	7 026
Stahl-, Leichtmetallb.	26 592	22 029	17 811	15 072	20 648	23 774	21 781	28 521	20 703
Maschinenbau	57 324	57 427	46 767	37 760	54 173	64 127	63 566	81 975	61 047
Herst. v. Bürom., Adv	4 808	5 149	4 068	3 986	4 725	5 293	4 067	5 759	6 340
Straßenfahrzeugbau	9 525	7 761	6 211	4 915	6 928	9 135	10 539	15 431	17 408
Reparatur v. KFZ	12 332	11 904	9 878	7 075	11 598	13 946	15 039	18 923	9 328
Schiffbau	55 367	113 170	83 645	73 966	60 819	107 448	137 292	36 182	137 106
Luft-, Raumfahrzeugb.	102 053	81	53	41	53	121	231	293	830
Elektrotechnik	60 551	63 307	50 538	46 135	58 039	66 318	56 367	76 125	76 697
Feinmech., Optik, Uhren	10 248	11 046	8 987	7 403	10 508	12 343	11 878	15 434	11 508
Herst. v. EBM-Waren	18 953	20 115	16 536	11 916	18 897	22 712	24 300	30 568	17 033
Musikinstr., Spielw.	4 970	5 737	4 763	3 524	5 717	6 861	7 206	9 117	4 742
Holzverarbeitung	3 741	3 274	2 776	1 801	3 302	4 087	4 783	5 898	2 496
Holzverarbeitung	23 028	22 833	18 971	13 044	22 155	26 889	29 773	37 195	17 249
Zellstoff-, Papiererz.	882	1 080	903	568	1 043	1 354	1 725	2 084	1 391
Papier-, Pappeverarb.	8 699	9 455	7 715	6 252	8 971	10 478	10 143	13 160	8 772
Druckerei, Vervielf.	23 512	24 067	19 580	16 228	22 853	26 475	24 783	32 303	22 158
Textilgewerbe	14 410	15 941	13 166	9 305	15 328	18 760	20 826	26 124	15 092
Ledergerwerbe	5 407	5 752	4 831	3 164	5 714	7 058	8 075	10 032	4 549
Bekleidungsgewerbe	37 029	38 277	30 940	26 374	36 038	41 408	37 492	49 254	35 506
Ernährungsgewerbe	52 998	52 008	42 762	32 788	50 080	59 270	60 351	77 399	44 825
Getränkherstellung	13 404	13 063	10 707	8 854	12 631	15 181	15 407	19 687	12 711
Tabakverarbeitung	1 130	1 095	904	720	1 030	1 228	1 266	1 575	1 410
Hochbau	36 997	29 667	26 606	20 572	23 800	27 267	31 310	37 377	42 779
Tiefbau	18 289	14 341	13 605	12 079	14 123	16 026	17 978	21 658	24 622
Ausbauergewerbe	20 019	16 556	15 748	13 927	16 278	18 181	20 055	23 996	25 684
Großhandel, Handelsv.	84 961	83 891	75 028	50 735	66 659	103 663	119 674	148 627	61 127
Einzelhandel	144 377	140 147	129 165	96 657	146 741	169 833	187 090	234 975	120 220
Eisenbahnen	2 929	1 853	1 133	6 550	3 605	4 052	1 406	2 906	2 606
Schifffahrt, Häfen	49 523	60 592	81 466	83 927	89 422	101 175	118 085	71 222	113 802
Straßenverkehr	20 614	1 538	1 384	11 340	52 752	70 627	70 797	62 419	15 235
Restlicher Verkehr	117 282	107 907	115 988	94 696	79 300	156 461	71 008	21 149	49 641
Nachrichtenübermittlg.	212	138	141	213	115	0	4	4	4
Kreditinstitute	1 362	1 647	1 443	857	1 779	2 086	2 396	3 066	7
Versicherungsuntern.	362	427	376	238	456	522	600	768	3
Wohnungsvermietung	1 093 853	941 793	1 175 018	1 323 031	1 437 035	1 562 762	2 159 023	2 091 980	2 330 177
Gaststätten	52 396	54 411	51 204	39 109	56 176	64 047	73 005	88 373	48 920
Wiss., Bildg., Kunst	7 845	7 749	7 378	6 679	8 082	9 151	9 966	12 160	13 493
Gesundheits-, Vet. Wes.	12 707	12 333	11 523	9 790	12 724	14 674	16 333	19 859	18 895
Ubrige Dienstleist.	77 742	67 206	65 192	58 598	70 503	75 641	81 263	98 913	103 780
Insgesamt	2 817 355	2 693 814	2 514 652	2 557 064	3 267 812	3 739 494	4 254 835	4 258 878	4 219 912

1 Einschließlich der Bundesanstalt für Arbeit, ERP-Sondervermögen, Parafisci, ohne die Gemeinden und die Europäische Gemeinschaft

Quelle: Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen und Steuervergünstigungen ..., Anhang S. 102.

Anhang 6

Bewilligte Fördermittel im Rahmen der Gemeinschaftsaufgabe
"Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur" nach
Betriebsgrößenklassen (örtliche Einheiten) in Mill. DM

Arbeitsplätze vor Investi- tionsbeginn	1972 ¹	1975	1980	1972 bis 1980
bis 19	32,90	11,94	78,00	411,61
20 bis 49	7,96	8,76	71,78	416,67
50 bis 199	65,16	84,78	165,65	1 071,01
200 bis 499	50,68	127,78	38,91	479,38
500 bis 999	11,54	40,75	5,94	337,31
1 000 u. mehr	8,01	36,48	4,92	203,11
insgesamt	176,24	310,50	365,19	2 919,09

¹ Daten zur Gemeinschaftsaufgabe "Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur" liegen erst seit 1972 vor. Diese Gemeinschaftsaufgabe selbst besteht seit 1969.

Quelle: Unveröffentlichtes Material des Bundesamtes für gewerbliche Wirtschaft zur Gemeinschaftsaufgabe "Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur".

LITERATURVERZEICHNIS

- Albach, Horst, Die Bedeutung mittelständischer Unternehmen in der Marktwirtschaft, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 9/1983, S. 870-888.
- Albach, Horst, Steuersystem und unternehmerische Investitionspolitik, Wiesbaden 1970.
- Albrecht, Dietrich, Subventionen, Problematik und Entwicklungen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 25, Bonn 1978.
- Albrecht, Dietrich, Wesselkock, Klemens, Subventionen und Subventionspolitik, Schriftenreihe des Bundesministeriums für Wirtschaft und Finanzen, Heft 19, Bonn 1971.
- Alewell, Karl, Artikel Staatliche Finanzhilfen einschließlich Subventionen, in: Handwörterbuch der Finanzwirtschaft, hrsg. von Hans Büschgen, Stuttgart 1976, Spalte 1653-1661.
- Andel, Norbert, Artikel Einkommensteuer, in: Handbuch der Finanzwirtschaft, Band 2, 2., gänzlich neubearbeitete Auflage, hrsg. von Fritz Neumark, Tübingen 1980, S. 331-401.
- Andel, Norbert, Artikel Subventionen, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, 7. Band, hrsg. von Willi Albers, Karl Erich Born u. a., Stuttgart, New-York 1977, S. 491-510.
- Andel, Norbert, Subventionen als Instrument des finanzwirtschaftlichen Interventionismus, Tübingen 1970.
- Arbeitsgemeinschaft industrieller Forschungsvereinigungen e.V. (AIF) (Hrsg.), unveröffentlichtes Datenmaterial zum Programm FuE-Personalkosten-Zuschüsse.
- Benkert, Wolfgang, Das Harberger-Modell - Versuch einer verbalen Darstellung, in: Das Wirtschaftsstudium 5/81, S. 249-253 und 299-302.
- Biedenkopf, Kurt, Miegel, M., Wohnungsbau am Wendepunkt, Schriften des Instituts für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, Band 2, 2. Auflage, Stuttgart 1979.
- Binder, Paul, Die gemeinwirtschaftlichen und betriebsfremden Belastungen der Betriebe des öffentlichen Personennahverkehrs, Berlin 1964.
- Blümich, Walter, Boyens, Walter u. a., Gewerbesteuer-gesetz nebst Durchführungsverordnung, Einführungsgesetz (auszugsweise) und Verwaltungsanweisungen, 8., völlig neubearbeitete Auflage, Berlin und Frankfurt 1968.

- Bordewin, Charlier, Gérard u. a., Die Einkommensteuer, Handkommentar zum geltenden Einkommensteuergesetz, 2. Auflage, Herne, Berlin 1979.
- Borrosch, I., Änderungen des Einkommensteuerrechts für die Veranlagungszeiträume 1980 bis 1983 in Tabellenform, in: Neue Wirtschaftsbriefe: Zeitschrift für Steuer- und Wirtschaftsrecht, Nr. 41 vom 11.10.1982, S. 2579 ff.
- Break, George F., The Incidence and Economic Effects of Taxation, in: Blinder, Allen S. u. a., The Economics of Public Finance, Washington D.C. 1974, S. 119-237.
- Bruche, Gerd, Jákli, Zoltán, Die Subventionsberichte der Bundesregierung, in: Leviathan - Zeitschrift für Sozialwissenschaften, 6/1978, S. 220-249.
- Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft (Hrsg.), unveröffentlichtes Datenmaterial zur Gemeinschaftsaufgabe "Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur".
- Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung (Hrsg.), Statistisches Taschenbuch 1982, Arbeits- und Sozialstatistik, Bonn 1982.
- Bundesminister für Forschung und Technologie (Hrsg.), Faktenbericht 1981 zum Bundesbericht Forschung, Reihe: Berichte und Dokumentationen, Bonn 1981.
- Bundesminister für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau, Das Wohnen in der Bundesrepublik, Ausgabe 1975.
- Bundesminister für Wirtschaft (Hrsg.), Bericht über die Gewerbeförderungsmaßnahmen des Bundes in den Jahren 1980/81, BMWi-Dokumentation Nr. 256, Bonn 1982.
- Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Unsere Steuern von A-Z, 3. Auflage, Bonn 1978.
- Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Unsere Steuern von A-Z, 5. Auflage, Bonn 1982.
- Bundesministerium für Wirtschaft (Hrsg.), Die Übertragungen und Subventionen an private Haushalte und Unternehmen, in: Studien-Reihe 39, Bonn 1983.
- Bundesverband der Deutschen Industrie (Hrsg.), Mittelstands-Informationen für den Zeitraum Juli 1981 bis Februar 1982, Köln 1982.
- Caesar, Rolf, "Pfennigabgaben" - fiskalisch motivierte Steuertarnung und Rückfall in die Fondwirtschaft? Eine finanzwissenschaftliche Analyse, in: Finanzarchiv 38 (1980), S. 385-415.

Clemens, Reinhard, Wollrab, Helmut, Zur Entwicklung der Personal- und Personalnebenkosten, Beiträge zur Mittelstandsforschung, Heft 76, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1981.

Coenenberg, Adolf G., Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 5., überarbeitete Auflage, Landsberg am Lech 1981.

Dernbach, Lothar, Leistungsbild der Deutschen Bundesbahn im Lichte politischer Vorgaben, in: Die Bundesbahn, Zeitschrift für aktuelle Verkehrsfragen, 1/1984, S. 5-9.

Deutsche Bundesbank (Hrsg.), Jahresabschlüsse der Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland 1965 bis 1976, Sonderdrucke der Deutschen Bundesbank Nr. 5, Frankfurt 1978.

Deutsche Bundesbank (Hrsg.), Verhältniszahlen aus den Jahresabschlüssen der Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland für 1977, Sonderdrucke der Deutschen Bundesbank Nr. 6, Frankfurt 1980.

Deutscher Bundestag (Hrsg.), Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und der Steuervergünstigungen für die Jahre 1969 bis 1972 gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 8. Juni 1967 (Dritter Subventionsbericht), BT-Drs. VI/2994 vom 23. 12. 1971.

Deutscher Bundestag (Hrsg.), Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen für die Jahre 1977 bis 1980 gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft, (Siebter Subventionsbericht), BT-Drs. 8/3097 vom 8. 8. 1979.

Deutscher Bundestag (Hrsg.), Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen für die Jahre 1979 bis 1982 gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 8. Juni 1967 (Achter Subventionsbericht), BT-Drs. 9/986 vom 6. 11. 1981.

Deutscher Bundestag (Hrsg.), Bericht der Bundesregierung über die Lage und Entwicklung der kleinen und mittleren Unternehmen (Mittelstandsbericht), BT-Drs. 7/5848 vom 21. 5. 1976.

Deutscher Bundestag (Hrsg.), Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der kleinen und mittleren Unternehmen sowie der freien Berufe und zur Sicherung von Arbeits- und Ausbildungsplätzen in der mittelständischen Wirtschaft (Bundesmittelstandsförderungsgesetz - BMfG), BT-Drs. 8/708 vom 30. 6. 1977.

Deutscher Bundestag (Hrsg.), Grundsätze einer Strukturpolitik für kleine und mittlere Unternehmen, BT-Drs. VI/1666 vom 29. 12. 1970.

Deutscher Bundestag (Hrsg.), Viertes Hauptgutachten der Monopolkommission 1980/81, BT-Drs. 9/1892 vom 2. 8. 1982.

Dickertmann, Dietrich, Öffentliche Finanzierungshilfen - Darlehen, Schuldendiensthilfen und Bürgschaften als Instrumente des finanzwirtschaftlichen Interventionismus, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 47, Baden-Baden 1980.

Dickertmann, Dietrich, Mehr Transparenz im Subventionsbericht, in: Wirtschaftsdienst 1980/III, S. 143-151.

Diederich, Helmut, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre I, 5. Auflage, Stuttgart, Berlin 1979.

Diederich, Helmut, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre II, 4. Auflage, Stuttgart, Berlin 1981.

Echterhoff-Severitt, Helga, Forschung und Entwicklung (FuE) in der Wirtschaft 1981, Sonderdruck aus Nr. 5/83 der Mitgliederzeitschrift des Stifterverbandes, Essen 1983.

Engels, Wolfram, Fels, Gerhard, Gutowski, Armin u. a. (Kronberger Kreis), Mehr Mut zum Markt, Bad Homburg 1983.

Föhl, Carl, Kritik der progressiven Einkommensbesteuerung, in: Finanzarchiv Bd. 14 (1953), S. 88-109.

Föhl, Carl, Das Steuerparadoxon, in: Finanzarchiv, Band 17 (1956/57), S. 1-37.

Freie Hansestadt Bremen (Hrsg.), Subventionsbericht 1980 der Freien Hansestadt Bremen, o. J.

Freimuth, Wolfgang, Die Problematik der gemeinwirtschaftlichen Lasten im Rahmen der Kommerzialisierungsbestrebungen der Deutschen Bundesbahn, in: Zeitschrift für Verkehrswissenschaft, 40. Jg. 2/1969, S. 83-95.

Gablers Wirtschaftslexikon, hrsg. von Sellien, Reinhold, Sellien, Helmut, 10., neubearbeitete Auflage, Wiesbaden 1979.

Gerloff, Wilhelm, Artikel Die Gebühren, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 2, 2. Auflage, hrsg. von W. Gerloff und Fritz Neumark, Tübingen 1956, S. 203-224.

Gordon, Robert J., The Incidence of the Corporation Income Tax in U.S. Manufacturing, 1925 - 1962, in: American Economic Review, Vol. 17 (1967), S. 731-758.

- Grüske, Karl-Dieter, Die personale Budgetinzidenz, Eine Analyse für die Bundesrepublik, Göttingen 1978.
- Günzele, Dieter, Das betriebswirtschaftliche Größenproblem kleiner und mittlerer industrieller Unternehmen, Göttingen 1975.
- Haller, Heinz, Die Steuern, 2., durchgesehene und verbesserte Auflage, Tübingen 1971.
- Hamer, Eberhard, Wer finanziert den Staat?, 2., verbesserte Auflage, Minden 1982.
- Hamer, Eberhard, Bürokratieüberwälzung auf die Wirtschaft, Schriftenreihe des Mittelstandsinstituts Niedersachsen-Bremen e.V., Band 2, Hannover 1979.
- Hamm, Walter, Wende in der Verkehrspolitik, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 8. 8. 1983, S. 9.
- Hansmeyer, Karl-Heinrich, Artikel Transferzahlungen an Unternehmen (Subventionen), in: Handbuch der Finanzwissenschaft I, 3., gänzlich neubearbeitete Auflage, hrsg. von Fritz Neumark, Tübingen 1977, S. 959-996.
- Hansmeyer, Karl-Heinrich, Bemerkungen zum Subventionsbericht, in: Finanzarchiv Bd. 30 (1971/72), hrsg. von Fritz Neumark, S. 103-117.
- Harberger, Arnold C., Mieszkowski, Peter, The Incidence of the Corporation Income Tax, in: The Journal of Political Economy, Vol. 70 (1962), S. 215 - 240.
- Harberger, Arnold C., Mieszkowski, Peter, Empirical Evidence of the Incidence of the Corporation Income Tax, in: The Journal of Political Economy, Vol. 75 (1967), S. 811-821.
- Hayden von der, Gerhard, Besteuerung, Abgabepflicht und Befreiungen der Deutschen Bundespost - Rechtliche und wirtschaftliche Bedeutung - in: Archiv für das Post- und Fernmeldewesen, 32. Jg. (1980), Nr. 2, S. 122 ff.
- Hedtkamp, Günter, Jahrbuch der Finanzwissenschaft, 2., neubearbeitete Auflage, Neuwied 1977.
- Hemmer, E., Personalzusatzkosten, Entwicklung und Methodenkritik, Beiträge des Instituts der Deutschen Wirtschaft zur Wirtschafts- und Sozialpolitik, Nr. 97, Köln 1981.
- Höhnhen, Wilfried, Das Subventionsvolumen in der Bundesrepublik, in: WSI Mitteilungen 7/1976, S. 414-418.
- Huppertz, Paul-Helmut, Wartenberg, Uwe, Wirkt die Umsatzsteuer verteilungsneutral?, in: Wirtschaftsdienst, 58. Jg. (1978), S. 395-399.

- IHK Koblenz (Hrsg.), Ohnmacht gegen Nachfragemacht? Unfreiwillige Sonderleistungen verzerren den Wettbewerb, Koblenz 1980.
- Institut für Finanzen und Steuern (Hrsg.), Subventionen - Begriff und Beurteilungsmaßstäbe, in: Brief Nr. 101, Bonn 1968.
- Irsfeld, Kurt, Die Finanz- und Wirtschaftslage der Deutschen Bundesbahn (DB) - ein unkalkulierbares Haushaltsrisiko?, in: Zeitschrift für Verkehrswissenschaft, hrsg. von R. Willeke, 53. Jg., 4/82, S. 261-276.
- Jatzek, Hans-Georg, Leibfritz, Willi, Der Einfluß der Steuern auf die Investitionsfähigkeit der Unternehmen, Schriftenreihe des IFO-Instituts für Wirtschaftsforschung, Nr. 111, Berlin 1982.
- Jüttemeier, Karl Heinz, Lammers, Konrad u. a., Auswirkungen der öffentlichen Haushalte auf sektorale Investitionsentscheidungen im Industrie- und Dienstleistungsbereich, Forschungsauftrag des Bundesministers für Wirtschaft, Kiel 1977.
- Jüttemeier, Karl Heinz, Lammers, Konrad u. a., Subventionen in der Bundesrepublik Deutschland, Kieler Diskussionsbeiträge 63/64, hrsg. vom Institut für Weltwirtschaft Kiel, Kiel 1979
- Kammann, H. Werner, Umverteilungswirkungen und zeitliche Entwicklung des Sozialtransfer-Systems, Schriften des Instituts für Wohnungsrecht und Wohnungswirtschaft an der Universität Köln, Band 48, Frankfurt 1980.
- Kayser, Gunter, Die freien Berufe in der Statistik, in: Unternehmensgrößenstatistik 1981/82 - Daten und Fakten -, Studienreihe 34, hrsg. vom Bundesministerium für Wirtschaft, Bonn 1981, S. 199-211.
- Kayser, Gunter, Schwarting, Uwe, Definitorische Ansätze zur Klärung des Begriffs "kleine und mittlere Unternehmen", in: Unternehmensgrößenstatistik 1981/82 - Daten und Fakten -, Studienreihe 34, hrsg. vom Bundesministerium für Wirtschaft, Bonn 1981, S. 1-14.
- Kitterer, Wolfgang, Zur Problematik der Abgrenzungen von Subventionen in den Subventionsberichten der Bundesregierung, discussion papers, department of economics, university of saarland, Saarbrücken 1976.
- Klüber, Hans, Die GmbH im Steuerrecht, Köln 1936.
- Koch, Helmut, Artikel Betriebsgröße, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 2. Band, hrsg. von Erwin von Beckerath u. a., Göttingen 1959, S. 82-92.
- Kramp, Hellmuth, Die Systematik des öffentlichen Haushalts, Hamburg 1982.

- Krzyzaniak, Marian, Musgrave, Richard A., The Shifting of the Corporation Income Tax, Baltimore 1963.
- Kühr, Christian, Das Einkommensteuergesetz mit Erläuterungen für die Praxis, Darmstadt 1971.
- Lammers, Konrad, Subventionen und Strukturwandel, in: Wirtschaftsdienst 1980/XI, S. 539-546.
- Lenel, Hans Otto, Zur derzeitigen Situation und Politik der Deutschen Bundesbahn, in: ORDO, Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft, Band 33, hrsg. von Hans Otto Lenel, Walter Hamm u. a., Stuttgart und New York 1982, S. 201-239.
- Littmann, Konrad, Artikel Problemstellung und Methoden der heutigen Finanzwissenschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band I, 3., gänzlich neubearbeitete Auflage, hrsg. von Fritz Neumark, Tübingen 1977, S. 99-120.
- Mackscheid, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann u. a., Unternehmensgrößenspezifische Benutzerprofile von Staatsleistungen - Eine empirische Studie über die Inanspruchnahme von Subventionen und Realtransfers -, Beiträge zur Mittelstandsforschung, Heft 25, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1977.
- Mackscheid, Klaus, Menzenwerth, Heinz-Hermann u. a., Unternehmensgrößenspezifische Distributionswirkungen von Kostensteuern, Beiträge zur Mittelstandsforschung, Heft 54, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1979.
- Marwede, Eberhard, Die Abgrenzungsproblematik mittelständischer Unternehmen - Eine Literaturanalyse -, Volkswirtschaftliche Diskussionsreihe, Beitrag Nr. 20, hrsg. vom Institut für Volkswirtschaftslehre der Universität Augsburg, Augsburg 1983.
- Mc Lure, Charles E., General Equilibrium Analysis: The Harberger Model After Ten Years, in: Journal of Public Economics, Vol. 4 (1975), S. 125-161.
- Mc Lure, Charles E., The Theory of Tax Incidence with Imperfect Factor Mobility, in: Finanzarchiv, Vol. 30 (1971/1972), S. 27-48.
- Mieszkowski, Peter, The Comparative Efficiency of Tariffs and Other Tax-Subsidy Schemes as a Means of Obtaining Revenue of Protecting Domestic Production, in: The Journal of Political Economy, Vol. 74 (1966), S. 587-599.
- Mischon, Claudia, Zum Problem der Diskriminierung mittelständischer Betriebe, Beiträge zur Mittelstandsforschung, Heft 63, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung - Forschungsgruppe Köln, Göttingen 1980.
- Musgrave, Richard A., Musgrave Peggy B., Kullmer, Lore, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Band, Tübingen 1975.
- Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B. und Kullmer, Lore, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 3. Band, Tübingen 1977.

- Naujoks, Wilfried, Unternehmensgrößenbezogene Strukturpolitik und gewerblicher Mittelstand, Schriften zur Mittelstandsforschung Nr. 68, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1975.
- Nöll von der Nahmer, Robert, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Band II, Spezielle Steuerlehre, Köln und Opladen 1964.
- Nowak, Werner, Das "gemeinnützige Unternehmen" als Instrument der Wohnungspolitik, Berlin 1973.
- O. V. Änderungen des Einkommensteuergesetzes seit 1975, in: Neue Wirtschaftsbrieft: Zeitschrift für Steuer- und Wirtschaftsrecht, Nr. 17 vom 23. 4. 1979, S. 953 ff.
- O. V., Die Bahn hat weniger eingenommen als geplant, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 113 vom 17. 5. 1983.
- Pohmer, Dieter, Artikel Wirkung finanzpolitischer Instrumente, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band I, 3., gänzlich neubearbeitete Auflage, hrsg. von Fritz Neumark, Tübingen 1977, S. 193-346.
- Recktenwald, Horst Claus, Steuerüberwälzungslehre, 2., überarbeitete und ergänzte Auflage, Berlin 1966.
- Reske, Winfried, Mortsiefer, Hans-Jürgen, Mittelstandsförderung in der Bundesrepublik Deutschland, Anregungen zur Neugestaltung bei der Vergabe staatlicher Förderungsmittel, Beiträge zur Mittelstandsforschung, Heft 47, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1978.
- Rössler, Rudolf, Troll, Max u. a., Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 9., völlig neubearbeitete und erweiterte Auflage, München 1972.
- Rössler, Rudolf, Troll, Max, Langner, Johannes, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 10., völlig neubearbeitete und erweiterte Auflage, München 1975.
- Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 1. Buch: Die Ertragsteuern, 6., erneut überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1981.
- Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 2. Buch: Die Verkehrsteuern, 5., völlig überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1980.
- Rose, Gerd, Betrieb und Steuer, 3. Buch: Die Substanzsteuern, 3., überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1980.
- Rose, Gerd, Die Steuerbelastung der Unternehmung, Grundzüge der Teilsteuerverrechnung, Wiesbaden 1973.
- Roskamp, K. W., The Distribution of Tax Burden in a Rapidly Growing Economy: West Germany in 1950, in: National Tax Journal, Vol. 16 (1963), S. 20 ff.

- Schardt, Anne, Weiler, Heinrich, Aspekte der Erbschaftsbesteuerung, Beiträge zur Mittelstandsforschung, Heft 61, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1980.
- Schatz, Klaus-Werner, Der Staat und seine Subventionen, in: Wirtschaftsdienst, 63. Jg., 6/83, S. 268-273.
- Schemmel, Lothar, Quasi-Steuern - Gegen den Wildwuchs steuerähnlicher Sonderabgaben, Schriften des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Nr. 46, Wiesbaden 1980.
- Schmal, Edgar, Die Ungleichbehandlung von Unternehmen durch Subventionen als wettbewerbspolitisches Problem, Diss. Marburg 1979.
- Schmölders, Günter, Hansmeyer, Karl-Heinrich, Allgemeine Steuerlehre, 5., neu bearbeitete Auflage, Berlin 1980.
- Schneider, Helmut, Nachtkamp, Hans Heinrich, Artikel Steuern V: Wirkungslehre, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Band 7, hrsg. von Willi Albers, Karl Erich Born u. a., Stuttgart, New York 1977, S. 356-386.
- Schneider, Oscar, Die soziale Erneuerung der Wohnungspolitik, Berichte und Studien der Hanns-Seidel-Stiftung e.V., Band 34, München 1982.
- Schorn, Rolf, Subventionswirkungen, Ein Beitrag zur Systematisierung und wirtschaftspolitischen Beurteilung von Hilfen aus dem Staatshaushalt, Diss. Mainz 1967.
- Schwarze, Ulla, Subventionen - spürbare Beeinflussung des Wirtschaftsgefüges?, in: Mitteilungen des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung, Jg. 31 (1980), S. 135-156.
- Seitz, Gerhard, Die Bedeutung der Erbschaftsteuer für die Entwicklung mittelständischer Betriebe, Abhandlung zur Mittelstandsforschung, Nr. 19, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Köln-Opladen 1966.
- Sieger, Gerd, Eigenkapitalausstattung und Unternehmensgröße, in: Unternehmensgrößenstatistik 1981/82 - Daten und Fakten, Studienreihe 34, hrsg. vom Bundesministerium für Wirtschaft, Bonn 1981, S. 91-98.
- Sommer, Eugen (Hrsg.), Haushaltsrecht und Haushaltssystematik Rheinland-Pfalz, Loseblattsammlung, Erstausgabe Grünstadt 1980.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie L: Finanzen und Steuern, Reihe 6: Einkommen- und Vermögensteuer, I. Einkommen- und Körperschaftsteuer, Körperschaftsteuer 1971, Stuttgart und Mainz 1975.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie L: Finanzen und Steuern, Reihe 7: Umsatzsteuer 1970, 1972, 1974, Stuttgart und Mainz 1972, 1974, 1976.

- Fachserie L: Finanzen und Steuern, Reihe 9: Realsteuern, II. Gewerbesteuer, Lohnsummensteuer 1970, Stuttgart und Mainz 1975.
- Fachserie L: Finanzen und Steuern, Reihe 9: Realsteuern, II. Gewerbesteuer, Ertrag und Kapital 1970, Stuttgart und Mainz 1976.
- Fachserie M: Preise, Löhne, Wirtschaftsrechnungen, Reihe 15: Arbeitnehmerverdienste in Industrie und Handel, Sonderbeitrag: Aufwendungen der Arbeitgeber für Personal- und Personalnebenkosten im Produzierenden Gewerbe 1969, 1972, Stuttgart und Mainz 1973, 1974.
- Fachserie 2: Unternehmen und Arbeitsstätten, Reihe 1.1: Kostenstruktur im Handwerk 1974, 1978, Stuttgart und Mainz 1977, 1981.
- Fachserie 2: Unternehmen und Arbeitsstätten, Reihe 1.2.1: Kostenstruktur im Großhandel, bei Buch- u. ä. Verlagen 1976, 1980, Stuttgart und Mainz 1978, 1982.
- Fachserie 2: Unternehmen und Arbeitsstätten, Reihe 1.3: Kostenstruktur im Einzelhandel 1977, 1981, Stuttgart und Mainz 1979, 1983.
- Fachserie 2: Unternehmen und Arbeitsstätten, Reihe 1.4: Kostenstruktur im Gastgewerbe 1977, 1981, Stuttgart und Mainz 1979, 1983.
- Fachserie 2: Unternehmen und Arbeitsstätten, Reihe 1.5.1: Kostenstruktur der nichtbundeseigenen Eisenbahnen, des öffentlichen Straßenverkehrs, der Reiseveranstaltung und Reisevermittlung (Reisebüros) 1975, 1979, Stuttgart und Mainz 1977, 1981.
- Fachserie 2: Unternehmen und Arbeitsstätten, Reihe 1.5.2: Kostenstruktur des gewerblichen Güterkraftverkehrs, der Speditionen und Lagereien, der Binnenschifffahrt (Güterbeförderung) und der See- und Küstenschifffahrt 1975, 1979, Stuttgart und Mainz 1977, 1981.
- Fachserie 4: Produzierendes Gewerbe, Reihe 4.3.1: Kostenstruktur der Unternehmen im Bergbau, Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe 1975, 1980, Stuttgart und Mainz 1977, 1982.

- Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 4: Produzierendes Gewerbe, Reihe 4.3.2: Kostenstruktur der Unternehmen im Investitionsgüter produzierenden Gewerbe 1975, 1980, Stuttgart und Mainz 1977, 1982.
- Fachserie 4: Produzierendes Gewerbe, Reihe 4.3.3: Kostenstruktur der Unternehmen im Verbrauchsgüter produzierenden Gewerbe und im Nahrungs- und Genußmittelgewerbe 1975, 1976, 1980, Stuttgart und Mainz 1977, 1978, 1982.
 - Fachserie 4: Produzierendes Gewerbe, Reihe 5.3: Kostenstruktur der Unternehmen im Baugewerbe 1976, 1980, Stuttgart und Mainz 1978, 1982.
 - Fachserie 4: Produzierendes Gewerbe, Reihe 6.1: Beschäftigung, Umsatz, Investitionen und Kostenstruktur der Unternehmen in der Energie- und Wasserversorgung 1975, 1980, Stuttgart und Mainz 1977, 1982.
 - Fachserie 6: Handel, Gastgewerbe, Reiseverkehr, Einzelveröffentlichungen: Handels- und Gaststättenzählung 1979, Großhandel Heft 1 und Einzelhandel Heft 1, Stuttgart und Mainz 1982.
 - Fachserie 11: Bildung und Kultur, Reihe 5: Presse.
 - Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 3: Rechnungsergebnisse, verschiedene Jahrgänge.
 - Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.1: Einkommensteuer 1971, 1974, 1977, Stuttgart und Mainz 1977, 1979, 1982.
 - Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.2: Körperschaftsteuer 1971, 1974, 1977, Stuttgart und Mainz 1975, 1979, 1982.
 - Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.4: Vermögensteuer 1972, 1974, 1977, Stuttgart und Mainz 1977, 1981, 1983.
 - Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.5.1: Einheitswerte der gewerblichen Betriebe 1972, 1974, 1977, Stuttgart und Mainz 1978, 1982, 1983.
 - Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 8: Umsatzsteuer 1976, 1978, 1980, Stuttgart und Mainz 1978, 1981, 1983.
 - Fachserie 16: Löhne und Gehälter, Personal- und Personalnebenkostenerhebungen, Heft 1: Aufwendungen der Arbeitgeber im Produzierenden Gewerbe 1975, 1978, 1981, Stuttgart und Mainz 1978, 1981, 1983.

- Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 16: Löhne und Gehälter, Personal- und Personalnebenkostenerhebungen, Heft 2: Aufwendungen der Arbeitgeber im Groß- und Einzelhandel sowie im Bank- und Versicherungsgewerbe 1975, 1978, 1981, Stuttgart und Mainz 1977, 1981, 1983.
- Fachserie 18: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 1: Konten und Standardtabellen 1981, 1982, Stuttgart und Mainz 1982, 1983.
 - Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart und Mainz, verschiedene Jahrgänge.
 - Systematik der Wirtschaftszweige, Stand 1970, Stuttgart und Mainz 1970.
 - Systematik der Wirtschaftszweige mit Erläuterungen, Ausgabe 1979, Stuttgart und Mainz 1980.

Stern, Volker, Zur Neuorientierung der Wohnungsbauförderung, hrsg. vom Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 54, Wiesbaden 1983.

Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft (Hrsg.), Forschung und Entwicklung in der Wirtschaft 1977, Arbeitsschrift A 1980.

Teichmann, Dieter, Werther, D., Finanzhilfen der Gemeinden - Stichprobenerhebung 1974 - 1976, Untersuchung des DIW im Auftrage des Bundesministeriums der Finanzen, unveröffentlichtes Skript, Berlin 1978.

Teichmann, Dieter, Wessels, Hans, Finanzhilfen und Steuervergünstigungen an Unternehmen von 1970 bis 1978, Gutachten im Auftrage des Bundeskanzleramtes, Berlin 1981.

Thiemeyer, Theo, Die Abgeltung gemeinwirtschaftlicher Lasten als Mittel der Finanzierung öffentlicher Unternehmen, in: Finanzierung öffentlicher Unternehmen, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 50, hrsg. von Peter Eichhorn und Theo Thiemeyer, Baden-Baden 1979, S. 127-151.

Troll, Max, Grundsteuer, 2., neubearbeitete Auflage, Berlin, Frankfurt 1966.

Troll, Max, Grundsteuergesetz, 3., neubearbeitete und erweiterte Auflage, München 1974.

Wagner, Franz W., Grundsätzliche Anmerkungen zu Irrtümern und Mängeln steuerlicher Rechtsformvergleiche, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 9/1981, S. 243-246.

- Wartenberg, Uwe, Verteilungswirkungen staatlicher Aktivitäten, Ein Beitrag zur Untersuchung der personellen Budgetinzidenz, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Neue Folge, Heft 49, Berlin 1979.
- Weiler, Heinrich, Gewinnsteuerreform und gewerblicher Mittelstand, Schriften zur Mittelstandsforschung, Nr. 71, hrsg. vom Institut für Mittelstandsforschung, Göttingen 1976.
- Wessels, Theodor, Artikel Suventionen, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Band, 3. Auflage, Stuttgart 1960, Spalte 5321-5329.
- Wittmann, Walter, Einführung in die Finanzwissenschaft, I. Teil, Die öffentlichen Ausgaben, 2., erweiterte und verbesserte Auflage, Stuttgart 1975.
- Wittmann, Walter, Einführung in die Finanzwissenschaft, II. Teil, Die öffentlichen Einnahmen, Stuttgart 1971.
- Wöhe, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 4. Auflage, München 1976.
- Wöhe, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 5. überarbeitete Auflage, München 1978.
- Wöhe, Günter, Die Steuern des Unternehmens, 5., überarbeitete und erweiterte Auflage, München 1983.
- Wöhe, Günter, Bilstein, Jürgen, Grundzüge der Unternehmensfinanzierung, 2., überarbeitete und erweiterte Auflage, München 1981.
- Woll, Artur, Allgemeine Volkswirtschaftslehre, 7., völlig überarbeitete und ergänzte Auflage, München 1981.
- Zavlaris, Démètre, Die Subventionen in der Bundesrepublik Deutschland seit 1951, Beiträge zur Strukturforchung, Heft 14, hrsg. vom Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin 1970.
- Zeitell, Gerhard, Die Steuerlastverteilung in der Bundesrepublik Deutschland, Tübingen 1959.
- Zimmermann, Horst, Henke, Klaus Dirk, Finanzwissenschaft, Eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft, 3., überarbeitete und ergänzte Auflage, München 1982.
- Zohlhöfer, Werner, Warum überhaupt Wirtschaftspolitik?, in: Der Bürger im Staat, 31. Jg., Heft 4, 12/1981, S. 249-254.
- Zurhorst, Bernhard, Der Gürtel wird enger, in: Zeitschrift für das Post und Fernmeldewesen, S. 8-18.

Lebenslauf

Name	Kern
Vorname	Gerhard
Geburtsdatum	10.11.1952
Geburtsort	Eger (Tschechoslowakei)
Staatsangehörigkeit	deutsch; 1968 Umsiedlung in die Bundesrepublik Deutschland
Konfession	römisch-katholisch

Ausbildungsgang

Schulbildung	1959 bis 1968 Besuch der tschechischen Volksschule in Falkenau 1968 bis 1974 Besuch des staatlichen Aufbaugymnasiums für Jungen in Speyer
Grundwehrdienst	1974 - 1975 Grundwehrdienst beim 3. Fernmeldebataillon 320 in Frankenberg /Eder
Studium	1975 bis 1982 Studium der Volkswirtschaftslehre an der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz 21.05.82 Abschluß als Diplom-Volkswirt

Berufstätigkeit

20.9.1982 bis 16.9.1984 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Forschungsinstitut für Wirtschaftspolitik an der Universität Mainz

Druck und Verarbeitung: WS Druckerei Werner Schaubruch
Raupelsweg 10 · 6500 Mainz · Tel. 06131/67 24 20